



Tribunal Fiscal

N° 11557-1-2021

EXPEDIENTE N° : 3130-2017
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multas
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 29 de diciembre de 2021

VISTA la apelación interpuesta por _____, con RUC N° _____, contra la Resolución de Intendencia N° _____ de 22 de noviembre de 2016, emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° _____ y las Resoluciones de Multa N° _____, giradas por Impuesto a la Renta del ejercicio 2009 y los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2009, y por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que en el presente caso, mediante Carta N° _____ y Requerimiento N° _____ notificados el 29 de abril de 2013 (fojas 7190, 7191 y 7197), la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización definitiva y como resultado de dicho procedimiento, emitió las Resoluciones de Determinación N° _____ por Impuesto a la Renta del ejercicio 2009 y sus pagos a cuenta de enero a diciembre de 2009 (fojas 7788 a 7861), y las Resoluciones de Multa N° _____ por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario (fojas 7862 a 7885), por lo que corresponde verificar si dichos valores fueron emitidos conforme a ley, considerando los argumentos esbozados por la recurrente.

RESOLUCIÓN DE DETERMINACIÓN N° _____ - Impuesto a la Renta del ejercicio 2009¹

1. Amortización de intangibles - gastos de desarrollo no deducibles ejercicios 2007, 2008 y 2009

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

Que refiere que la Administración ha determinado una nueva base amortizable para los gastos de desarrollo de los años 2007 y 2008, desconociendo una parte de dichos gastos, debido a que habría sido observada por la Resolución de Determinación N° _____, emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, que se encuentra impugnada y pendiente de pronunciamiento por este Tribunal, lo que contraviene el principio de no ejecutoriedad de los actos administrativos, cita los artículos 115 y 119 del Código Tributario.

¹ A título informativo, se menciona que durante la fiscalización la Administración efectuó diversas observaciones a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008 que fueron aceptadas por la recurrente mediante la presentación de la declaración jurada rectificatoria _____, como consta en el Anexo N° 1.1 de la precitada Resolución de Determinación N° _____ (foja 7859).



Ministerio de
Economía
y Finanzas

Firmado Digitalmente por
ZUNIGA DULANTO Licette
Isabel FAU 20131370645
soft
Fecha: 29/12/2021 16:42:05
COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Ministerio de
Economía
y Finanzas

Firmado Digitalmente por MEJIA
NINACONDOR Victor FAU
20131370645 soft
Fecha: 29/12/2021 16:45:37 COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Ministerio de
Economía
y Finanzas

Firmado Digitalmente por
CHIPOCO SALDIAS Liliana
Consuelo FAU 20131370645
soft
Fecha: 29/12/2021 16:52:23
COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Tribunal Fiscal

N° 11557-1-2021

Que señala que la Resolución N° 12603-8-2011, citada por la Administración, no le resulta aplicable toda vez que no es de observancia obligatoria y se refiere a la amortización de concesiones mineras, supuesto distinto al caso de autos como es la amortización de los gastos de desarrollo.

Que en su escrito ampliatorio reitera sus alegatos y agrega que la ausencia de una tasa fija en la Ley General de Minería la faculta a amortizar los gastos de desarrollo según la realidad económica de la mina; y que este Tribunal ha considerado en materia tributaria que lo que no está prohibido, está permitido, salvo exista una norma expresa prohibitiva, principio que aplica a los gastos de desarrollo mineros, para lo cual cita la Resolución N° 02486-4-2017 y la Casación N° 3727-2016. En su escrito de alegatos reitera sus argumentos de defensa.

Que por su parte, la Administración sostiene que tanto la normativa especial de la actividad minera como la normativa general del Impuesto a la Renta establecen que la amortización regulada está relacionada con el parámetro objetivo de número de años determinado por el contribuyente o por la propia norma, el cual es fijo, por lo que la amortización debe efectuarse a través de una distribución del gasto o costo en función del número de años fijado, sin considerar algún otro parámetro objetivo, lo cual implica una distribución equitativa del mismo, debiendo aplicarse por tanto una amortización lineal o proporcional; y en consecuencia la segunda opción como sistema de amortización de los gastos de desarrollo regulada en el artículo 75 de la Ley General de Minería debe realizarse en un plazo de 3 años, el cual no puede ser modificado.

Que de los puntos 1 a 3 del Anexo N° 5 de la Resolución de Determinación N° (fojas 7847 a 7855), se advierte que la Administración efectuó adiciones y deducciones a la renta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009 provenientes de la fiscalización efectuada en el ejercicio 2008 por los siguientes conceptos: i) Amortización de gastos de desarrollo - Ejercicio 2007 por S/15 295 466,00; y ii) Amortización de gastos de desarrollo - Ejercicio 2008 por (S/48 681 947,00). Asimismo, reparó la determinación del citado tributo y periodo, por S/4 265 162,00, al haber verificado que la amortización calculada no era conforme a ley, consignando como base legal, entre otros, los artículos 8 y 75 de la Ley General de Minería y el inciso o) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que al respecto, mediante el punto 3 del Anexo al Requerimiento N° (fojas 7171 y 7172/vuelta), la Administración solicitó a la recurrente que le proporcione documentación para verificar la procedencia de la deducción efectuada por concepto de amortización de intangibles y, entre otros, que explique por escrito las razones legales y fácticas por las que correspondía efectuar dicha deducción en el ejercicio 2009 y no en otro ejercicio, y que, de encontrarse vinculada tal deducción a operaciones de ejercicios anteriores, además de la documentación sustentatoria solicitada, debía proporcionar el balance de comprobación del ejercicio en que se produjo la activación, así como el detalle analítico de las adiciones y deducciones tributarias de dichos ejercicios, a efecto de verificar su adición o deducción en los ejercicios gravables correspondientes.

Que en respuesta, mediante escrito de 9 de junio de 2014 (foja 7115), la recurrente presentó entre otros, las razones legales y fácticas por las que correspondía efectuar la deducción por amortización de intangibles en el ejercicio 2009 (fojas 7051 y 7094), en donde señaló que al momento de presentar la declaración jurada del Impuesto a la Renta correspondiente a los ejercicios 2008 y 2009, incluyó la información del sistema de deducción aplicado y su forma de cálculo, optando por la segunda opción, es decir, amortizar en el ejercicio y en los siguientes, hasta un máximo de dos adicionales.

Que según el punto 3 del Anexo al Resultado del Requerimiento N° (fojas 7142 a 7149), la Administración dejó constancia del escrito y de la información presentada por la recurrente y de su evaluación señaló respecto de la base amortizable y de la forma de cálculo de la deducción de los gastos de desarrollo:

- Con respecto de los gastos de desarrollo originados en el ejercicio 2007, indicó que la base amortizable según la recurrente ascendía a S/88 423 808,00 y que en el ejercicio 2009 dedujo a razón del 50%, es decir, S/44 211 904,00; no obstante, según resultados de fiscalización del ejercicio 2008 se determinó que la base amortizable ascendía a S/86 757 990,00 y que la recurrente al haber optado por la segunda



Tribunal Fiscal

N° 11557-1-2021

opción, la amortización debió iniciarse en el primer ejercicio en que se devengaron, con lo cual la amortización se debió efectuar a razón del 33%, es decir, que en el ejercicio 2009 le correspondía amortizar S/28 916 438,00. Por lo indicado, observó la deducción por el exceso de amortización por gastos de desarrollo, por S/15 295 466,00 (S/44 211 904,00 - S/28 916 438,00).

- Con relación de los gastos de desarrollo originados en el ejercicio 2008, señaló que la base amortizable según la recurrente ascendía a S/146 037 561,00 y que en el ejercicio 2009 no dedujo monto alguno por dicho concepto; no obstante, según resultados de fiscalización del ejercicio 2008 se determinó que la base amortizable ascendía a S/146 016 638,00 y que la recurrente al haber optado por la segunda opción, la amortización debía iniciarse en el primer ejercicio en que se devengaron, con lo cual la amortización se efectuaría a razón del 33%, es decir, en el ejercicio 2009 correspondía amortizar el importe de S/48 681 947,00, y que al no haber amortizado ningún importe, consideró como deducible el monto ascendente a (S/48 681 947,00).
- En cuanto a los gastos de desarrollo originados en el ejercicio 2009, señaló que la base amortizable ascendía a S/91 006 288,00 y que la recurrente al haber optado por la segunda opción, la amortización debía iniciarse en el primer ejercicio en que se devengaron, con lo cual la amortización se efectuaría a razón del 33%, es decir, en el ejercicio 2009 correspondía amortizar S/30 335 429,33, y que al no haber amortizado ningún importe, consideró como deducible el monto ascendente a (S/30 335 429,33).

Que mediante los puntos 1, 2 y 3 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° (foja 1380), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente las conclusiones del procedimiento de fiscalización, entre ellas, la observación efectuada en el punto 3 del Anexo al Resultado del Requerimiento N° a efectos que esta presentara sus descargos respectivos.

Que en respuesta, mediante escrito de 23 de noviembre de 2015 (fojas 1297 a 1299), la recurrente señaló que los gastos de desarrollo se regulan por ley especial, tal como lo reconoce el inciso o) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y que en ese sentido, el artículo 75 de la Ley General de Minería establece que los gastos de desarrollo y preparación que permitan la explotación del yacimiento por más de un ejercicio i) podrán deducirse íntegramente en el ejercicio en que se incurran o ii) amortizarse en un plazo de hasta tres años; y que el reglamento de la ley no establece disposición legal adicional alguna al respecto.

Que añadió que la norma tributaria contenida en la Ley General de Minería no establece límites al importe de la deducción, ni tasas máximas o mínimas de amortización, ni algún otro procedimiento especial de amortización de dichos gastos, enfatizando únicamente que dicha amortización puede realizarse hasta un plazo de tres años, lo que implica que el titular cuenta con un plazo máximo de amortización; por tanto, refirió que dedujo correctamente la amortización de los gastos de desarrollo en el ejercicio 2009.

Que mediante los puntos 1, 2 y 3 del Anexo al Resultado del Requerimiento N° (fojas 1370 a 1376), la Administración mantuvo sus observaciones con respecto a la base amortizable y forma de cálculo de los gastos de desarrollo originados en los ejercicios 2007 y 2008 que fueron fiscalizados en la determinación del ejercicio 2008; y en cuanto a los gastos de desarrollo originados en el ejercicio 2009, dejó constancia que la recurrente había incluido en la declaración jurada rectificatoria Formulario I el importe de S/34 600 590,85 por concepto de amortización de gastos de desarrollo; y siendo que la base amortizable ascendía a S/91 006 288,00 y que la recurrente al haber optado por la segunda opción, la amortización se debió efectuar a razón del 33%, es decir, que en el ejercicio 2009 le correspondía amortizar el importe de S/30 335 429,33; por lo que reparó la deducción por el exceso de amortización por gastos de desarrollo, por S/4 265 161,52 (S/34 600 590,85 - S/30 335 429,33).

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

Que la Norma VI del Título Preliminar del Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería², aprobado por el Decreto Supremo N° 014-92-EM, señala que son actividades de la industria minera, las siguientes:

² En adelante, Ley General de Minería.



Tribunal Fiscal

N° 11557-1-2021

cateo, prospección, exploración, explotación, labor general, beneficio, comercialización y transporte minero.

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

Que el artículo 75 de la mencionada ley establece que los gastos de desarrollo y preparación que permitan la explotación del yacimiento por más de un ejercicio podrán deducirse íntegramente en el ejercicio en que se incurran o amortizarse en dicho ejercicio y en los siguientes hasta un máximo de 2 adicionales, precisándose en el tercer párrafo que el contribuyente deberá optar en cada caso por uno de los sistemas de deducción al cierre del ejercicio en que se efectuaron los gastos, comunicando su elección a la Administración al tiempo de presentar la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta, indicando, en su caso, el plazo en que se realizará la amortización y el cálculo realizado; y que la opción a que se refiere dicho artículo y el artículo anterior, se ejercerá respecto de los gastos de cada ejercicio, siendo que escogido un sistema, este no podrá ser variado respecto de los gastos del ejercicio.

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

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

Que de lo actuado se aprecia que en el presente caso, las controversias objeto de análisis consisten en lo siguiente: (i) el procedimiento de cálculo de la amortización anual por gastos de desarrollo, y (ii) si resulta válido que la Administración haya utilizado la información consignada en la Resolución de Determinación N° . , emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, en el cálculo de la determinación de la base amortizable para los gastos de desarrollo de los años 2007 y 2008.

(i) Procedimiento de cálculo de la amortización anual por gastos de desarrollo

Que según se aprecia de autos, para el cálculo de la amortización anual por gastos de desarrollo, la recurrente optó por la segunda de las opciones previstas por el artículo 75 de la Ley General de Minería, esto es, amortizar dichos gastos en el ejercicio y hasta un máximo de dos adicionales, como se aprecia del escrito de 9 de junio de 2014 (fojas 7051 y 7094), advirtiéndose de dicho escrito así como de los cuadros insertos en el Anexo al Resultado de los Requerimientos N° (fojas 1370 a 1376 y 7142 a 7149), que la recurrente consideró como porcentajes de amortización para los gastos de desarrollo de los ejercicios 2007, 2008 y 2009³, el 50,00%, 0,00% y 38,02%, respectivamente, es decir, porcentajes variados. En ese contexto, la Administración comparó la amortización determinada por la recurrente con la amortización resultante de aplicar el 33,34% (porcentaje de amortización lineal o proporcional), sobre los gastos de desarrollo ajustados -considerando los reparos antes analizados-, determinando así un exceso de amortización de gastos de desarrollo en el ejercicio fiscalizado⁴.

³ Deducibles en el ejercicio fiscalizado (2009).

⁴ Para mayor ilustración, el procedimiento seguido por la Administración fue el siguiente:



Tribunal Fiscal

N° 11557-1-2021

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

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

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

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

(ii) Base amortizable para los gastos de desarrollo de los años 2007 y 2008 determinado en fiscalizaciones anteriores

Que según se aprecia de autos, se tiene que como consecuencia del procedimiento de fiscalización iniciado por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, la Administración emitió la Resolución de Determinación N° (foja 9073), por el citado tributo y periodo, acto en el que determinó una menor base amortizable por los ejercicios 2007 y 2008 y por ende efectuó adiciones y deducciones a la renta imponible, entre otros, por la amortización de gastos de desarrollo de los ejercicios 2007 y 2008, acotación que tiene incidencia en la determinación contenida en la Resolución de Determinación N° , materia del presente procedimiento.

Que al respecto se tiene que mediante la Resolución de Determinación N° , emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, la Administración determinó una menor base amortizable por los

Año	Amortización según recurrente (*)	Amortización según SUNAT (**)	Reparo / Exceso de amortización
2007	44 211 904,00	28 916 438,00	15 295 466,00
2008	0,00	48 681 947,00	-48 681 947,00
2009	34 600 591,00	30 335 429,00	4 265 162,00

(*) Aplicando las tasas de 50,00%, 0,00% y 38,02% a los gastos de desarrollo, según la recurrente, de los ejercicios 2007, 2008 y 2009, respectivamente.

(**) Aplicando la tasa de 33,34% a los gastos de desarrollo, según la Administración, de los ejercicios 2007, 2008 y 2009.



Tribunal Fiscal

N° 11557-1-2021

ejercicios 2007 y 2008 en función a que desconoció: a) los desembolsos vinculados a la construcción de piques; y b) los desembolsos vinculados a la adquisición de activos fijos contabilizados en la Cuenta N° 61710000 - Variación de Activo Fijo; al considerar que tales desembolsos -a) y b)- no constituían gastos de desarrollo sino activo fijo; siendo que en el siguiente cuadro se resume la acotación efectuada por la Administración:

Ejercicio	Gastos de Desarrollo según recurrente	Reparo Piques (a)	Reparo Variación AF (b)	Gastos de Desarrollo según Administración
2007	88 423 808,00	(1 625 293,00)	(40 526,00)	86 757 989,00
2008	146 037 561,00	(19 203,00)	(1 720,00)	146 016 638,00

Que el referido valor fue impugnado habiendo sido materia de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 09352-9-2021, de cuya revisión se aprecia que revocó la acotación vinculada a los desembolsos vinculados a la construcción de piques al señalar que los desembolsos detallados en el Anexo N° 4 al Requerimiento N° , materia de observación, era posible verificar que se trataban de conceptos vinculados a actividades relacionadas a la perforación o excavación de piques, tales como, servicios de tractor, servicios de excavadora, servicios de cargador frontal, perforación diamantina, desquinche, entre otros, tal como lo refería la recurrente, por lo que concluyó que el reparo en dicho extremo no se encontraba arreglado a ley, correspondiendo levantarlo.

Que asimismo, la Resolución del Tribunal Fiscal N° 09352-9-2021 en cuanto a la observación vinculada con los desembolsos vinculados a la adquisición de activos fijos contabilizados en la Cuenta N° 61710000 - Variación de Activo Fijo, señaló que pese a haber sido requerida para tal efecto, la recurrente no acreditó que los desembolsos contabilizados en la citada cuenta y detallados en el Anexo N° 4.1 del Requerimiento N° constituyeran gastos de desarrollo deducibles, resultando ser más bien activos fijos, y considerando además que aquella no presentó argumento específico alguno en su recurso impugnatorio, que desvirtúe el reparo efectuado en este extremo, lo mantuvo.

Que en ese sentido, dado que la Resolución del Tribunal Fiscal N° 09352-9-2021, revocó la acotación vinculada a los desembolsos vinculados a la construcción de piques, y confirmó la acotación vinculada con los desembolsos vinculados a la adquisición de activos fijos contabilizados en la Cuenta N° 61710000 - Variación de Activo Fijo, corresponde que la Administración, a fin de determinar la deducción vinculada a la amortización de los gastos de desarrollo de los ejercicios 2007 y 2008 a deducir en el ejercicio 2009, considere lo expuesto y emita nuevo pronunciamiento considerando la nueva base amortizable y el procedimiento de cálculo de la amortización anual por gastos de desarrollo antes analizado, por lo que procede revocar la apelada en este extremo, debiendo la Administración proceder conforme con lo expuesto.

2. Exceso de depreciación por aplicación de mayor tasa de depreciación

Que la recurrente sostiene que la Administración ha calificado indebidamente los desembolsos incurridos en el reforzamiento de estructuras como en el recrecimiento de las relaveras, al calificarlos a estos activos fijos para fines tributarios como "edificios y construcciones", cuando debían ser calificados como "otros activos fijos" y estar sujetos a la tasa de depreciación máxima de 10%.

Que señala que la Administración mantiene sus observaciones en relación a la naturaleza de dichos activos fijos, basándose principalmente en la definición de "construcción" prevista en el Diccionario de Lengua Española, y en una interpretación distorsionada de la Ley de Habilitaciones Urbanas y de Edificaciones y el Reglamento Nacional de Edificaciones.

Que refiere que la depreciación de los activos fijos observados ha sido la correcta, toda vez que las inversiones realizadas en sus recrecimientos de relaveras constituyen bienes del activo fijo independientes a las relaveras, y por ende, no califican para fines del Impuesto a la Renta como una "construcción o edificación", sino como "otros activos fijos".

Que indica que la Administración omite tener en cuenta que la posibilidad de realizar recrecimientos en las relaveras es limitada, por lo que, aun cuando éstos se realicen, dependiendo de la antigüedad y capacidad



Tribunal Fiscal

N° 11557-1-2021

de la relavera, el recrecimiento también tendrá una vida limitada, correspondiendo la aplicación del tratamiento como “otros bienes del activo” para efectos de su depreciación; en ese sentido, afirma que los diversos informes presentados de su área de proyectos, contratos suscritos con los diversos contratistas encargados de los recrecimientos, los estudios geotécnicos de estabilidad física, memorias descriptivas y especificaciones técnicas de los proyectos realizados, contienen la descripción técnica de la aplicación de los desembolsos, que evidencian también su vida útil, demuestran suficientemente las características técnicas de los activos observados y tienen como finalidad acreditar que se está ante recrecimientos que tienen una vida útil temporal que no pueden ser calificados como una “construcción o edificación”.

Que en base a los fragmentos de los informes técnicos denominados “Relavera Andaychagua” y “Relavera Rumichaca”, presentados durante la fiscalización del ejercicio 2008 en respuesta al Requerimiento N° , señala que las relaveras tienen una vida útil de 4 y 7 años, por lo que no podrían ser consideradas para fines contables y tributarios como una “construcción o edificación”, toda vez que según la Ley del Impuesto a la Renta y el propio Tribunal Fiscal, la vida útil de una “construcción” es relativamente larga.

Que finalmente manifiesta que en instancia de reclamación presentó el “Informe Pericial Contable” en donde se concluyó que las inversiones en recrecimientos deben ser tratadas como activos independientes distintos a una edificación, toda vez que su política contable sobre Inmuebles, Maquinaria y Equipo determina que la depreciación de las infraestructuras del Programa de Manejo Ambiental se calcule utilizando el método lineal en un plazo de 10 años; a lo que añade que el tratamiento contable y tributario que aplicó ha reconocido la verdadera naturaleza de los activos involucrados, asignándoles el tratamiento contable correspondiente según las Normas Internacionales de Contabilidad así como las disposiciones previstas en las normas del Impuesto a la Renta.

Que en su escrito ampliatorio (fojas 11726 a 11732) reitera sus alegatos y agrega que los desembolsos observados constituyen gastos de resarcimiento de relaves que se incurren posteriormente a la construcción de las relaveras, por lo que su vida útil es distinta y mucho menor a las relaveras iniciales. En su escrito de alegatos reitera sus argumentos de defensa.

Que por su parte la Administración sostiene que los desembolsos efectuados implican la construcción de una edificación con materiales especiales, resistentes a las inclemencias del clima y de gran durabilidad, de una estructura destinada a contener los relaves provenientes del proceso productivo de la recurrente, no solo durante el periodo en que dicha estructura agote su capacidad, sino hasta mucho después de que la mina deje de funcionar; por lo que concluye que los activos materia de reparo, son edificaciones y construcciones.

Que del punto 4 del Anexo N° 5 de la Resolución de Determinación N° (fojas 7838 a 7847), se advierte que la Administración reparó la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio gravable 2009 por exceso de depreciación correspondiente a los activos fijos denominados “reforzamiento de estructuras” y “relaveras”, al aplicar una tasa mayor a la permitida, consignando como base legal, entre otros, los artículos 39 y 40 de la Ley del Impuesto a la Renta, y 22 de su reglamento.

Que mediante el punto 1 del Anexo al Requerimiento N° (foja 5983), la Administración solicitó a la recurrente señalar por escrito y acreditar con documentación sustentada, las razones por las que habría considerado la tasa de depreciación del 10% y no del 3% para los activos fijos detallados en el Anexo N° 1 de dicho requerimiento (fojas 5981 y 5982), toda vez que de acuerdo a la descripción de los bienes materia de observación, tendrían la naturaleza de construcción y no de bienes muebles.

Que en respuesta al citado requerimiento, mediante escrito de 24 de junio de 2015 (fojas 5960 a 5963), la recurrente señaló que las normas del Impuesto a la Renta no han establecido bajo qué criterios, un activo fijo podría considerarse dentro del rubro “otros bienes del activo fijo”, a efectos de poder establecer la tasa de depreciación aplicable, aspecto que genera dudas, debido a que la clasificación prevista en la norma reglamentaria implica un reconocimiento a nivel normativo que incide en la clasificación de los bienes del activo fijo considerados como “edificios y construcciones” y/o como “otros activos fijos”.



Tribunal Fiscal

N° 11557-1-2021

Que refirió que en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 07724-2-2005, se estableció que el rubro de “edificios y construcciones” comprende a los bienes que cuentan con una vida útil relativamente larga; mientras que el de “otros bienes del activo fijo” corresponde aquéllos bienes que podrían tener una vida útil más reducida; sustentando dicha conclusión bajo la consideración de que no resulta razonable afirmar que todas las construcciones, cualquiera sea el tipo de material empleado en ellas, correspondan al rubro de “edificios y construcciones”, por lo que, a efecto de determinar si un activo para fines de la norma tributaria corresponda a dicho rubro, deberá tenerse en cuenta sus características particulares que permitan calcular su vida útil. Invocó las Resoluciones N° 06154-4-2009 y 10826-4-2009.

Que asimismo agregó que a efectos de determinar la tasa de depreciación aplicable a los bienes del activo fijo, resulta evidente que debe atenderse a criterios técnicos y objetivos que sustenten la vida útil del bien y, en función de dicha vida útil, determinar la tasa de depreciación que efectivamente corresponda; por lo tanto, indicó que resultaba necesario remitirse a las normas contables que precisan que se puede depreciar de forma separada aquellas partes de un elemento que tengan un costo significativo con relación al costo total del elemento, siendo posible que la parte significativa pueda tener una vida útil y un método de depreciación que no coincidan con el elemento.

Que en atención a dichos criterios jurisprudenciales y normas contables, manifestó que no todos los elementos que componen los proyectos deberían ser considerados para su depreciación como “edificaciones y construcciones”, siendo posible que en función a su vida útil y a la posibilidad de depreciar determinada parte significativa de manera independiente al elemento, que dichos activos se consideren como “otros bienes del activo fijo”, como las inversiones realizadas en el reforzamiento de estructuras y en sus recrecimientos de relaveras, y aplicó la tasa del 10%.

Que en el punto 1 del Anexo al Resultado del Requerimiento N° (fojas 5966 a 5972), la Administración dejó constancia del escrito presentado por la recurrente y señaló respecto de la depreciación con una mayor tasa que la permitida, de los activos fijos correspondiente a “reforzamiento de estructuras y otras construcciones” que de acuerdo a la naturaleza de los desembolsos y los fines para los que fueron destinados, implicó el uso de materiales de construcción, los cuales se caracterizan por su fijeza y permanencia; mientras que para los activos fijos correspondiente a “relaveras” indicó que los desembolsos efectuados constituían construcciones tanto las nuevas presas como el recrecimiento de las mismas, toda vez que permiten que la mencionada presa logre un incremento de su capacidad y rendimiento total para la que fue diseñada; por lo que correspondería deducir por depreciación en ambos activos fijos, la tasa de 3% y no la tasa de depreciación de 10% utilizada por la recurrente, por lo que reparó el exceso de depreciación por S/1 133 964,63 y S/4 580 129,47, respectivamente.

Que la Administración sustentó el reparo en que los términos “Edificación” y “Construcción”, de acuerdo con el Diccionario de la Lengua Española y los dispositivos legales de la Ley de Habilitaciones Urbanas y de Edificaciones y el Reglamento Nacional de Edificaciones, comprenden no solamente aquella que está destinada a albergar al hombre en alguna de sus actividades y tener condiciones de habitabilidad, sino que va más allá de esta definición, como que alcanza a las construcciones de obras de arquitectura o ingeniería o en general cualquier obra que tenga como característica su fijeza y permanencia que son utilizadas en el proceso de producción o comercialización de una empresa; a lo que agregó que las características de fijeza o permanencia exigidas a los edificios y construcciones, se encuentran directamente relacionadas con el tipo de material con que se encuentran elaborados, determinando de esta manera que su vida útil sea relativamente larga, de ahí que para la calificación de un determinado bien del activo como “edificios y construcciones” debe tenerse en cuenta dichas características.

Que asimismo señaló que mediante el Informe N° se ha establecido que para fines del Impuesto a la Renta, la expresión “edificaciones y construcciones” debe entenderse a las edificaciones propiamente dichas y a toda construcción, obra de arquitectura o ingeniería que tengan como característica su fijeza y permanencia, ésta última asociada a una vida útil relativamente extensa, similar a la que corresponde a un edificio, que no se destinen para la venta en el curso normal de las operaciones de una entidad, y se utilizan en el proceso de producción o comercialización o para uso administrativo y que estén sujetas a depreciación, excepto terrenos.



Tribunal Fiscal

N° 11557-1-2021

Que agregó que de acuerdo con lo establecido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 07724-2-2005, 10826-4-2009 y 04473-10-2012, al analizar la controversia en cuanto a la tasa de depreciación aplicable a activos que fueron depreciados como “otros activos” y no como “edificios y construcciones”, se estableció que para determinar si una construcción corresponde al grupo de “edificios y construcciones”, debe tenerse en cuenta sus características, esto es, los materiales con los que fue elaborada, porque ello determina la duración de su vida útil, así si bien sería posible efectuar una “construcción” o “edificación” con cualquier material, también lo es que la duración de tales “edificaciones” no podría ser la misma dependiendo de los materiales empleados, y por tanto no podría asignarse el mismo porcentaje de depreciación o la misma vida útil a una construcción realizada con material “noble” (ladrillo, cemento, fierro) y a otra efectuada con adobe, palos, mantas y esteras, por lo que para efecto del Impuesto a la Renta no resulta razonable afirmar que todas las construcciones, cualquiera sea el tipo de material empleado en ellas, corresponden al grupo de “edificios y construcciones” a que se refiere el artículo 39 de la Ley del Impuesto a la Renta. y por tanto tienen sin excepción alguna, una vida útil de más de 33 años, ya que dicho artículo, al contemplar ese período como vida útil, evidentemente se refería a aquellas construcciones que por la naturaleza de los materiales utilizados podían alcanzar vidas útiles relativamente largas, que no es el caso de todas las edificaciones, por lo que a efecto de determinar si efectivamente una construcción corresponde al grupo de “edificios y construcciones”, debe tenerse en cuenta sus características.

Que mediante el punto 6 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° (foja 1380), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente las conclusiones del procedimiento de fiscalización, entre ellas, la observación efectuada en el punto 1 del Anexo al Resultado del Requerimiento N° , a efectos que esta presentara sus descargos respectivos.

Que en respuesta a dicho requerimiento, mediante escrito de 23 de noviembre de 2015 (fojas 1295 y 1296), la recurrente reiteró los argumentos expuestos en su escrito de 24 de junio de 2015 y agregó que las inversiones realizadas en el reforzamiento de estructuras y en sus recrecimientos de relaveras constituyen bienes del activo fijo independientes a las relaveras y por ende no califican como una “construcción o edificación” sino como “otros activos fijos” sujetos a la tasa máxima de depreciación del 10%.

Que refirió que las relaveras suelen estar ubicadas en zonas geográficas que permiten empozar el relave de la mina y que de acuerdo a las características propias del tipo de relavera, permiten que la misma pueda aumentar su capacidad -a lo que se llama recrecimiento- generalmente a través del incremento de la extensión de la misma relavera o de la altura del dique, según sea el caso; sin embargo, la posibilidad de realizar los recrecimientos en las relaveras es limitada, toda vez que las mismas relaveras tienen una vida útil reducida de 4 a 10 años, siendo que cuando la relavera fue depreciada en su totalidad y posterior a ello, se efectúa un recrecimiento, éste puede ser depreciado independientemente a la relavera, teniendo una vida útil reducida de 1 a 2 años aproximadamente; por lo que resulta aplicable la tasa máxima de depreciación del 10% a dichos recrecimientos.

Que mediante el punto 6 del Anexo al Resultado del Requerimiento N° (fojas 1369 a 1369), la Administración dejó constancia del escrito presentado por la recurrente, reiteró sus observaciones con respecto de la depreciación con una mayor tasa que la permitida, de los activos fijos correspondiente a “reforzamiento de estructuras y otras construcciones” y “relaveras” y añadió que la recurrente no expuso los motivos por los cuales el recrecimiento de la relavera es un bien independiente; por lo que mantuvo el reparo por exceso de depreciación correspondiente a los activos fijos denominados “reforzamiento de estructuras y otras construcciones” y “relaveras”, al aplicar una tasa mayor a la permitida, por los importes de S/1 133 964,63 y S/4 580 129,47, respectivamente.

Que según se aprecia de autos, la Administración reparó la deducción de la depreciación de los activos fijos denominados “reforzamiento de estructuras y otras construcciones” y “relaveras”, al establecer que el porcentaje de depreciación que correspondía aplicar a dichos activos fijos era de 3% y no el 10% utilizado por la recurrente.

Que el primer párrafo del artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante Decreto Supremo N° 179-2004-EF, prevé que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deduciría de la renta bruta, los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto, la



Tribunal Fiscal

N° 11557-1-2021

deducción no esté expresamente prohibida por la citada ley; y el inciso f) del referido artículo establece que son gastos deducibles las depreciaciones por desgaste u obsolescencia de los bienes de activo fijo y las mermas y desmedros de existencias debidamente acreditados, de acuerdo con las normas establecidas en los artículos siguientes.

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

Que de acuerdo con el artículo 39 de la mencionada ley, según texto aplicable al caso de autos, indica que los edificios y construcciones se depreciarán a razón del 3% anual.

Que de conformidad con el artículo 41 de la aludida ley, las depreciaciones se calcularán sobre el valor de adquisición o producción de los bienes o sobre los valores que resulten del ajuste integral por inflación del balance efectuado conforme a las disposiciones legales en vigencia, siendo que a dicho valor se agregará, en su caso, el de las mejoras incorporadas con carácter permanente.

Que según el inciso a) del artículo 22 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta⁵, de conformidad con el artículo 39 de la ley, los edificios y construcciones sólo serán depreciados mediante el método de línea recta, a razón de 3% anual; y el inciso b) del citado artículo, modificado por Decreto Supremo N° 194-99-EF, establece que para el cálculo de la depreciación los bienes afectados a la producción de rentas gravadas de la Tercera Categoría -distintos de edificios y construcciones- se realizará aplicando el porcentaje que establece la tabla incluida en dicho inciso⁶.

Que el inciso c) del referido artículo 22 prevé que las depreciaciones que resulten por aplicación de lo dispuesto en los incisos anteriores se computarán a partir del mes en que los bienes sean utilizados en la generación de rentas gravadas, mientras el inciso d) del mismo artículo dispone que la SUNAT podrá autorizar porcentajes de depreciación mayores a los que resulten por aplicación de lo dispuesto en el inciso b) antes citado, a solicitud del interesado y siempre que este demuestre fehacientemente que en virtud de la naturaleza y características de la explotación o del uso dado al bien, la vida útil real del mismo es distinta a la asignada por el inciso b) antes citado, siendo que la solicitud de cambio de porcentaje máximo de depreciación anual debe estar sustentada mediante informe técnico que, a juicio de la SUNAT, sea suficiente para estimar la vida útil de los bienes materia de la depreciación, así como la capacidad productiva de los mismos, debiendo dicho informe técnico estar dictaminado por profesional competente y colegiado o por el organismo técnico competente, sin perjuicio que la SUNAT pueda requerir la opinión del organismo técnico competente o cualquier información adicional que considere pertinente para evaluar la procedencia o improcedencia de la citada solicitud.

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 al respecto, 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. 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

⁵ Texto vigente antes de la modificación dispuesta por el Decreto Supremo N° 136-2011-EF.

⁶ Así, se establece como porcentajes máximos de depreciación los siguientes: para ganado de trabajo y reproducción, redes de pesca 25%; para vehículos de transporte terrestre (excepto ferrocarriles), hornos en general 20%; para maquinaria y equipo utilizados por las actividades minera, petrolera y de construcción, excepto muebles, enseres y equipos de oficina 20%; para equipos de procesamiento de datos 25%; para maquinaria y equipo adquirido a partir del 1.1.91 10%; y para Otros bienes del activo fijo 10%.



Tribunal Fiscal

N° 11557-1-2021

correspondan a los “demás activos” del artículo 40 de la citada ley.

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 Tributario⁷.

Que el Diccionario de la Lengua Española⁸ define “edificación” como “edificio o conjunto de edificios”, y define “edificio” como la “*construcción estable, hecha con materiales resistentes, para ser habitada o para otros usos*”; por su parte, el Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual de Guillermo Cabanellas⁹ 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 Española¹⁰ lo define como “*obra construida o edificada*”, y precisa que “construir” significa “*hacer de nueva planta una obra de arquitectura o ingeniería (...)*”.

Que sobre los depósitos de relaves mineros, la Guía Ambiental para el Manejo de Relaves Mineros¹¹ expedida por el Ministerio de Energía y Minas, señala que en los objetivos del manejo de relaves, debe tenerse en cuenta, entre otras, la fase de construcción. Así indica que el desarrollo de un depósito de relaves implica por lo general una importante etapa de construcción, y precisa que aunque tales actividades pueden continuar durante la vida de la instalación, la fase de construcción a la que se refiere es a las actividades iniciales anteriores a su operación.

Que el Reglamento para la Protección Ambiental en la Actividad Minero - Metalúrgica, aprobado por Decreto Supremo N° 016-93-EM¹², establece en su artículo 36 que en el caso de disposición de relaves y/o escorias, en tierra, estos deberán ser depositados en canchas ubicadas preferentemente cerca de las plantas de beneficio, para permitir el reciclaje del agua y así minimizar o evitar la descarga de efluentes fuera de la zona de almacenamiento, y en su artículo 37 que los estudios y la implementación de proyectos, para depósitos de relaves y/o escorias, deben garantizar la estabilidad estructural del depósito así como de las obras complementarias a construirse, como en las laderas adyacentes al depósito y la presa o presas de sostén, asegurando la estabilidad física de los elementos naturales integrantes y circundantes, para prevenir la ocurrencia de cualquier falla o interacción desestabilizadora, como consecuencia de fenómenos naturales tales como: actividad volcánica, sísmica, inundaciones e incendios.

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, de acuerdo a lo expuesto, a fin que determinado activo califique como “edificios y construcciones”, de

⁷ 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.

⁸ REAL ACADEMIA ESPAÑOLA (2001). *Diccionario de la Lengua Española*, 22° edición. Consultado en: <http://www.rae.es>.

⁹ CABANELLAS, Guillermo (1989). *Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual*, tomo 3, 21° edición. Buenos Aires: Heliasta. Página 371.

¹⁰ REAL ACADEMIA ESPAÑOLA (2001). *Diccionario de la Lengua Española*, 22° edición. Consultado en: <http://www.rae.es>.

¹¹ Ver: <http://www.minem.gob.pe/archivos/dgaam/legislacion/guias/relaveminero.pdf>. Según el Reglamento para la Protección Ambiental en la Actividad Minero – Metalúrgica, aprobado por Decreto Supremo N° 016-93-EM, la citada guía es un documento expedido por el Ministerio de Energía Minas sobre lineamientos aceptables a nivel nacional en la actividad minero-metalúrgica para llegar a un desarrollo sostenible.

¹² De acuerdo con el artículo 1° del citado reglamento, este comprende la aplicación de las normas contenidas, entre otros, en el Título Décimo Quinto del Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería aprobado por Decreto Supremo N° 014-92-EM, y alcanza a todas las personas naturales o jurídicas, públicas o privadas, que ejerzan actividades minero - metalúrgicas.



Tribunal Fiscal

N° 11557-1-2021

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

Que en el presente caso, los activos fijos materia de observación que figuran en el Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (foja 5964), fueron clasificados en "reforzamiento de estructuras y otras construcciones" y "relaveras":

a) *Reforzamiento de estructuras y otras construcciones*

Que de la revisión de los ítems contenidos en el Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° se aprecia que los bienes del activo fijo observados en este punto¹³, corresponden a estructuras de almacén y plantas concentradoras, loza, estación de servicios, reforzamiento de estructuras, muro para delimitar y desmontera, entre otros; siendo además que a fojas 5952 y 5953 se advierte una breve descripción de los Códigos 78 - Reforzamiento de Estructuras Planta Paragsha; 97 - Reubicación, Chancado Secundario y Terciario Planta Paragsha y 170 - Desmontera para material de Mina Andaychagua donde se señala que corresponden a instalación de estructuras y vigas, movimiento de material para la estabilización física y química de los taludes y servicios de construcción.

Que tal como se ha explicado la Administración calificó a estos activos como edificios y construcciones en función a su naturaleza y los fines para los que fueron destinados y siendo que la recurrente no ha esgrimido argumento específico en contrario¹⁴, el reparo se encuentra arreglado a ley, en tal sentido, corresponde confirmar la apelada en este extremo.

b) *Relaveras*

Que de acuerdo a lo argumentado por la recurrente, los ítems contenidos en el Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° , observados en este punto¹⁵, corresponden al recrecimiento de las

¹³ Esto es, los ítems con Códigos ID 42, 78, 85, 91, 97, 109, 113, 116, 123, 124, 158 y 170 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N°

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

¹⁴ En efecto, la recurrente no esgrimió argumento específico alguno para sustentar su cuestionamiento en torno a este punto, limitándose a señalar, sin mayor fundamento, que no se tratarían de edificios o construcciones; remitiéndose a los argumentos expuestos respecto al recrecimiento de las relaveras.

¹⁵ Esto es, los ítems con Códigos ID 17, 19, 21, 22, 27, 39, 40, 50, 98, 110, 111, 143, 144, 152, 156, 168 y 174 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° Cabe señalar que, de dichos ítems, solo los ítems 143, 156 y 168, aluden en su descripción al "recrecimiento de relaveras":

ID	Descripción
17	Cancha de Relaves Planta Victoria
19	Cancha de Relaves Andaychagua
21	Cancha de Relaves Rumichaca
22	Cancha de Relaves Andaychagua
27	Cancha de Relaves Mahr Tunel
39	Cancha de Relaves Rumichaca
40	Cancha de Relaves Mahr Tunel



Tribunal Fiscal

N° 11557-1-2021

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

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

Que en primer término, debe indicarse que, en cuanto a la definición de relavera, presa de lodos o depósito de relaves¹⁶ (también llamado: cancha o tranque de relaves), según el Diccionario de la Environmental Law Alliance Worldwide¹⁷, es la depresión usada para colocar los relaves de la operación minera, su principal función es permitir el tiempo suficiente para que los metales pesados se sedimenten o para que el cianuro se destruya antes que el agua sea reciclada nuevamente en el molino o tratada antes de ser descargada en la cuenca local. En este sentido, Reinoso Grau y Olalla Marañón¹⁸ señalan que las presas de relaves se construyen para retener los residuos mineros que se originan de su explotación.

Que según la Guía Ambiental para el Manejo de Relaves Mineros¹⁹, una característica de los depósitos de relaves son las propiedades estructurales, esto es, aquellas características geotécnicas de los depósitos de relave que gobiernan su comportamiento frente a la estabilidad, infiltración y deformación; siendo que las propiedades estructurales básicas, incluyen resistencia, permeabilidad y compresibilidad. En el punto 4 de la citada guía, referido a los "Objetivos del Manejo de Relaves", se define la secuencia de las fases de tiempo que se aplicarán durante la vida de la instalación del depósito de relaves, las cuales son las siguientes: (i) construcción, (ii) operación, (iii) cierre, y (iv) post-cierre, tal como se detallan a continuación:

- **Construcción:** El desarrollo de un depósito de relave implica por lo general, una importante etapa de construcción. Aunque estas actividades pueden continuar durante la vida de la instalación, la fase de «construcción» se refiere aquí a las actividades iniciales anteriores al arranque de la concentradora.
- **Operación:** El período de operación comienza y termina con la descarga de los relaves en las instalaciones. Esta duración es usualmente determinada por la vida de la mina, que a su vez es gobernada por factores económicos, precios de los metales, y reservas geológicas. Los períodos típicos de operación de un depósito van de 10 a 20 años, aunque algunos están aún operando después de 90 años.
- **Cierre:** El período de cierre comienza al término de las operaciones de la concentradora y de la descarga de relaves. Durante este tiempo se construyen las instalaciones adicionales que puedan ser requeridas para alcanzar la estabilidad física o química a largo plazo (por ejemplo, zanjas y conductos permanentes

50	Cancha de Relaves Rumichaca
98	Cancha de Relaves Ocroyoc
110	Cancha de Relaves Ocroyoc
111	Poza de contingencia de relaves
143	Recrecimiento cancha de relaves Andaychagua
144	Cancha de Relaves Mahr Tunel
152	Cancha de Relaves Rumichaca
156	Recrecimiento cancha de relaves Mahr
168	Recrecimiento cancha de relaves Mahr
174	Depósito de relaves

¹⁶Los "relaves" se definen como el deshecho mineral sólido de tamaño entre arena y limo provenientes del proceso de concentración que son producidos, transportados o depositados en forma de lodo. Esta definición se encuentra en la Guía Ambiental para el Manejo de Relaves Mineros, a la que se puede acceder a través del siguiente enlace: <http://www.minem.gob.pe/minem/archivos/file/DGAAM/guias/relaveminero.pdf> (Visto el 11/10/2021).

¹⁷ Disponible en el siguiente enlace: <https://www.elaw.org/files/mining-eia-guidebook/Glosario.pdf> (Visto el 11/10/2021).

¹⁸ REINOSO GRAU, PABLO y OLALLA MARAÑÓN, CLAUDIO. Presas de residuos mineros: causas de fallo y propuestas para evitarlos. En Ingeniería Civil 186/2017, España, p. 32. Ver <http://www.cors-ingenieria.com/wp-content/uploads/2017/07/Boletin-Sociedad-N189.pdf>. (Visto el 11/10/2021).

¹⁹ Cabe señalar que, de acuerdo a lo establecido por el Decreto Supremo N° 053-99-EM, las guías de manejo ambiental son documentos expedidos por la autoridad competente, sobre lineamientos aceptables a nivel nacional en la actividad minero-metalúrgica para llegar a un desarrollo sostenible.



Tribunal Fiscal

N° 11557-1-2021

de derivación del agua); y se inicia la rehabilitación (por ejemplo, colocando tierra de cultivo y sembrando). El período de cierre requiere el monitoreo de estos parámetros adicionales por el período de tiempo necesario para asegurar su adecuado funcionamiento y para realizar cualquier modificación necesaria. En general, el tiempo de cierre puede tomar de 2 a 30 años, aunque es típico el lapso de 5 a 10 años y depende de la complejidad y requerimientos técnicos de las medidas de cierre y el monitoreo pertinente.

- Post-cierre: El post-cierre o abandono comienza a continuación de la exitosa terminación de las medidas de cierre y se extiende tanto como se requiera para que la estabilidad física y química del depósito de relaves quede asegurada.

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

Que en cuanto a la definición de “recrecimiento”, se tiene que es la elevación del dique de un depósito de relaves o presa de lodos, con materiales de préstamo o con una fracción de los propios lodos²⁰.

Que por su parte, este Tribunal, en la Resolución N° 09780-1-2019, resolvió un caso en el que la Administración reparó la depreciación de la ampliación de una relavera o cancha de relave, al considerar que, aunque esta sea una mejora, debido a que ampliaba la vida útil del bien, al calificar como una construcción le correspondía una tasa de depreciación del 3% anual, de acuerdo con el artículo 39 de la Ley del Impuesto a la Renta, y no de 10% anual correspondiente a otros bienes del activo, como argumentaba el contribuyente en dicha ocasión. Al respecto, este colegiado, en la aludida resolución, mantuvo el citado reparo, señalando que, de la evaluación conjunta de la documentación obrante en tal expediente, pudo constatar que la ampliación de la cancha de relave implicaba la construcción con materiales especiales, de una estructura destinada a contener los relaves provenientes del proceso productivo del contribuyente, no solo durante el período en que dicha estructura agotaba su capacidad, sino hasta mucho después de que la mina hubiere cerrado, por lo que calificaba como una construcción para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta, por cuanto implicó la utilización de materiales especiales (geomalla, geotextil, y gaviones), así como tuberías y el propio relave a efecto de construir las estructuras que componen dicha cancha de relave, otorgándole una vida útil relativamente extensa, por lo que al tratarse, la obra de ampliación de dicha cancha de relaves, de una construcción, correspondía la aplicación de la tasa de depreciación del 3% anual de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 39 de la Ley del Impuesto a la Renta, y no del 10% correspondiente a otros bienes del activo fijo, como sostenía el contribuyente en el referido caso²¹.

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

Que ahora bien, con la finalidad de sustentar su argumento, la recurrente se remite a los informes técnicos elaborado por su área de proyectos sobre las relaveras Rumichaca y Andaychagua y al Informe Pericial Contable de Parte elaborado por _____, que fueron presentados en el _____

²⁰ Puede accederse a dicha definición en el siguiente enlace:
<https://books.google.com.pe/books?id=ZY7nhrkauDwC&pg=PA165&dq=recrecimiento+minero&hl=es&sa=X&ved=2ahUKEwixpMqHqpizAhUnrZUCHeR6AEoQ6AF6BAgLEAI#v=onepage&q=recrecimiento%20minero&f=false> (Visto 11/10/2021).

²¹ En similar sentido se pronunció este Tribunal en la Resolución N° 00013-4-2020.



Tribunal Fiscal

N° 11557-1-2021

procedimiento de fiscalización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008²².

Que en la Resolución N° 09352-9-2021, al resolver una controversia de deducción similar, con respecto al ejercicio 2008, este colegiado indicó lo siguiente en cuanto a la referida documentación:

(...)

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

- *Informe del área de proyectos de la recurrente sobre la relavera Rumichaca, en el que se indica que durante el año 2006, se inició el recrecimiento de los diques 1 y 2, y que dicha construcción fue realizada por una empresa; Recepción de obra "Recrecimiento de la Relavera Rumichaca", en el que se comunica la culminación de los trabajos conforme a las especificaciones técnicas y proceso constructivo; contrato de obra para la ejecución de las obras de recrecimiento de la relavera Rumichaca, celebrado entre la recurrente, como la contratante, y la empresa [redacted], como la contratista, en el que se estipula que la ejecución de dichas obras se realizaría de acuerdo a los alcances establecidos en el Anexo N° 1 al citado contrato, en el cual se señala, a su vez que, entre otros, se efectuaría la colocación de Bolonería²³, cajón de filtro, Material Morrénico²⁴, colocación y suministro de Geotextil²⁵ y de Rip-rap²⁶; y, documento de Especificaciones Técnicas para la obra de recrecimiento de la presa de contención de relaves Rumichaca, en el que se detalla, igualmente, que se efectuaría la colocación de Bolonería, filtro y Geotextil, Morrénico y Rip-rap (folios 3123 a 3146).*
- *Informe del área de proyectos de la recurrente sobre la relavera Andaychagua, en el que se indica que se realizó el recrecimiento del dique principal con suelo reforzado en el sector central, construcción de un dique menor, así como del túnel y canal de derivación; Recepción de obra "Recrecimiento del Depósito de Relave Andaychagua", en el que se comunica la culminación de los trabajos conforme a las especificaciones técnicas y proceso constructivo; Memoria descriptiva de las obras a realizar para el recrecimiento del depósito de relaves Andaychagua, en el que se indica que dicho recrecimiento consistiría en la construcción de la elevación del dique, así como también se realizaría el desvío del canal de derivación existente, la construcción de un nuevo canal y la construcción de un aliviadero de emergencias en el estribo izquierdo de la presa; e, "Informe de estabilidad física de la presa Andaychagua considerando el recrecimiento", en el que se indica que el cuerpo de la presa fue construido con material de préstamo compactado, constituido por enrocado obtenido localmente y material de desmonte, y que la elevación de la presa se realizó mediante el método aguas abajo, con volumen alto de relleno, que contribuye notablemente a la estabilidad de la presa, siendo que esta debía contar con taludes estables y resistentes, logrando una estabilidad estática a largo plazo (folios 3096 a 3122).*

(...)

²²La referida documentación obra a fojas 7516 a 7566 y 7581 a 7588, presentados por la recurrente en la instancia de reclamación y que fueron considerados como medios probatorios extemporáneos que no fueron meritados por la Administración al amparo del artículo 141 del Código Tributario.

²³ La Bolonería hace referencia al fragmento rocoso, usualmente redondeadas por el intemperismo o la abrasión. Dicha definición puede verse en el siguiente enlace: <http://spij.minjus.gob.pe/Graficos/Peru/2013/Julio/14/RD-18-2013-MTC-14.pdf> (Visto el 11/10/2021).

²⁴ Los depósitos morrénicos son una mezcla de materiales de granulometría variada, formados por la acción erosiva y depositadora de los glaciares, que, en su descenso desde las cumbres de los Andes, van arrancando, transportando y depositando el material rocoso grueso y fino hasta el límite de expansión del glaciar. Definición según el siguiente enlace: <https://app.ingemmet.gob.pe/biblioteca/pdf/CPG18-40.pdf> (Visto el 11/10/2021).

²⁵ El Geotextil es un material textil sintético plano formado por fibras poliméricas (polipropileno, poliéster o poliamidas), similar a una tela, de gran deformabilidad, empleada para obras de ingeniería en aplicaciones geotécnicas (en contacto con tierras y rocas), cuya misión es hacer las funciones de separación ó filtración, drenaje, refuerzo o impermeabilización. Definición según el siguiente enlace: <https://www.construmatica.com/construpedia/Geotextiles> (Visto el 11/10/2021).

²⁶ También llamado enrocado o escollera. Mayor información respecto a este concepto encontramos en el siguiente enlace: <http://www.scielo.org.mx/pdf/tca/v4n1/v4n1a3.pdf> (Visto el 11/10/2021).



Tribunal Fiscal

N° 11557-1-2021

- Informe Pericial Contable de Parte, elaborado por *[Nombre]*, cuyo objeto es "validar el tratamiento contable" realizado por la recurrente, en el que se concluye que la depreciación del recrecimiento de las relaveras fue reconocida y registrada razonablemente como "otros bienes del activo fijo", según la política de propiedad, planta y equipo de la recurrente y la NIC 16 (folios 7597 a 7604).

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

(...)"

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

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

Que en ese sentido, las obras de recrecimiento de dichas relaveras, depósitos o canchas de relave son construcciones, y por ende, correspondía la aplicación de la tasa depreciación del 3% anual de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 39 de la Ley del Impuesto a la Renta, y no del 10% correspondiente a otros bienes del activo fijo, como sostiene la recurrente.

Que cabe indicar que similar criterio ha sido establecido por este Tribunal en la Resolución N° 09352-9-2021, respecto de la misma recurrente.

Que por lo tanto, se tiene que el reparo al exceso de depreciación por dichos activos fijos se encuentra arreglado a ley, por lo que corresponde mantener el reparo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

3. Depreciación del REI que no se encuentra contabilizado

Que la recurrente sostiene que la Administración reparó la deducción efectuada vía declaración jurada por concepto de depreciación del REI de activos fijos, por no cumplir con el requisito de su contabilización; sin tener en cuenta que debía aplicar el ajuste por inflación con efecto tributario como consecuencia de un convenio de estabilidad, aun cuando las normas contables pertinentes prohíben la aplicación del ajuste en un ejercicio en que no había existido inflación, no resultándole aplicable el requisito reglamentario previsto en el inciso b) del artículo 22 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta en el ejercicio fiscalizado.



Tribunal Fiscal

N° 11557-1-2021

Que agrega que el registro contable fue cumplido a través del reconocimiento de la cuenta contable del impuesto diferido, la cual refleja el efecto de la depreciación tributaria de los activos afectos por el REI.

Que en su escrito ampliatorio (fojas 11724 a 11726) reitera sus alegatos en cuanto a la contabilización del impuesto diferido.

Que por su parte la Administración sostiene que la recurrente no acreditó el requisito de la contabilización de la depreciación que pretende deducir, siendo que el inciso b) del artículo 22 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta no establece excepción alguna respecto de dicho requisito para aquellos contribuyentes que hubieran firmado convenio de estabilidad tributaria.

Que del punto 5 del Anexo N° 5 de la Resolución de Determinación N° (fojas 7833 a 7838), se aprecia que la Administración reparó la deducción efectuada por la recurrente vía declaración jurada por concepto de depreciación del REI de activos fijos, respecto de la cual no se cumplió con el requisito de su contabilización en los libros y registros contables, consignando como base legal, entre otros, el inciso b) del artículo 22 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que al respecto, mediante el punto 4 del Anexo al Requerimiento N° (foja 7171), la Administración solicitó a la recurrente sustentar por escrito y documentariamente la deducción efectuada vía declaración jurada por concepto de "REI Depreciación de Activos Fijos", para lo cual debía presentar, entre otros, información detallada de las cuentas contables vinculadas a la suma materia de deducción y proporcionar la explicación del tratamiento contable y contable seguido con respecto a la deducción efectuada.

Que en respuesta al citado requerimiento, mediante escrito de 19 de junio de 2014 (fojas 7114 y 7115), la recurrente señaló que mediante el Decreto Legislativo N° 797, se estableció a partir del ejercicio 1996 las normas de ajuste por inflación del balance general con incidencia tributaria, que fue suspendido mediante la Ley N° 28394 a partir del ejercicio 2005; sin embargo, refirió que al haber suscrito un convenio de estabilidad tributaria, dicha disposición no le resultó aplicable, por lo que continuó reconociendo el ajuste por inflación de sus activos cuya vida útil comenzó a computarse en ejercicios anteriores al ejercicio fiscalizado, deduciendo para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, la diferencia entre el valor histórico y el valor ajustado de la depreciación de sus activos.

Que en el punto 4 del Anexo al Resultado del Requerimiento N° (fojas 7141 y 7142), la Administración dejó constancia del escrito presentado por la recurrente y señaló que de la información proporcionada por aquella, determinó que la depreciación proveniente del REI no se encontraba contabilizada.

Que mediante el punto 2 del Anexo al Requerimiento N° (foja 5189), la Administración solicitó a la recurrente que sustente por escrito y documentariamente el motivo por el cual dedujo vía declaración jurada el importe de S/2 313 199,34 por concepto de depreciación del REI de activos fijos, la cual no se encontraba contabilizada en sus registros y libros contables.

Que en respuesta al citado requerimiento, mediante escrito de 17 de setiembre de 2015 (fojas 5078 a 5081), la recurrente sostiene que la Administración debió tomar en consideración el informe de auditoría presentado, en donde se concluyó que se encontraba impedida de registrar el efecto del REI en su contabilidad, ya que de haberlo hecho, hubiera significado una desviación a los principios contables generalmente aceptados en el Perú; a lo que agregó que en el supuesto negado que se persista con la exigencia del registro contable, refirió que dicho requisito fue cumplido a través del reconocimiento de la cuenta contable del impuesto diferido, la cual refleja el efecto de la depreciación tributaria de los activos afectos por el REI.

Que en el punto 2 del Anexo al Resultado del Requerimiento N° (fojas 5165 a 5169), la Administración dejó constancia de lo señalado por la recurrente, e indicó que ello no lograba cambiar la posición plasmada en el requerimiento emitido. Asimismo, mencionó que el informe de auditoría presentado en el procedimiento de fiscalización del ejercicio 2008, no resulta atendible porque se refería a periodos



Tribunal Fiscal

N° 11557-1-2021

distintos al fiscalizado, y que en todo caso, dicho informe no podía ser oponible al mandato tributario. En este sentido, mantuvo la observación sobre el importe deducido vía declaración jurada.

Que mediante el punto 15 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° (foja 1379), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente las conclusiones del procedimiento de fiscalización, entre ellas, la observación efectuada en el punto 2 del Anexo al Resultado del Requerimiento N° a efectos que esta presentara sus descargos respectivos.

Que en respuesta al citado requerimiento, mediante escrito de 23 de noviembre de 2015 (foja 1294), la recurrente reitero sus argumentos expuestos en el escrito de respuesta al Requerimiento N°

Que en el punto 15 del Anexo al Resultado del Requerimiento N° (fojas 1358 y 1359), la Administración indicó que la recurrente en su escrito no había señalado argumento alguno ni que tampoco había adjuntado documentación alguna respecto del registro contable de la depreciación del REI, por lo que mantuvo el reparo observado.

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

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

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

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

Que por su parte, el inciso a) del artículo 80 de la Ley General de Minería señala que los contratos de estabilidad referidos en dicha ley garantizarán al titular de la actividad minera la estabilidad tributaria, por la cual quedará sujeto, únicamente, al régimen tributario vigente a la fecha de aprobación del programa de inversión, no siéndole de aplicación ningún tributo que se cree con posterioridad. Tampoco le serán de aplicación los cambios que pudieren introducirse en el régimen de determinación y pago de los tributos que le sean aplicables, salvo que el titular de actividad minera opte por tributar de acuerdo con el régimen modificado. Esta decisión deberá ser puesta en conocimiento de la Administración Tributaria y del Ministerio de Energía y Minas, dentro de los 120 días contados desde la fecha de modificación del régimen.

Que de la norma precitada, se tiene que los contribuyentes de la actividad minera que celebraron convenios de estabilidad se encontraban obligados a efectuar el ajuste por inflación del Balance General hasta la fecha en que vencía el régimen de estabilidad tributaria²⁷; con lo cual la depreciación del REI, se encontraba sujeta a lo que disponga una norma especial. En este sentido, la Ley General de Minería estableció un

²⁷ Cabe señalar que, para fines financieros, los contribuyentes no se encontraban obligados a realizar el referido ajuste a partir del 2005, de acuerdo con lo dispuesto por la Resolución del Consejo Normativo de Contabilidad N° 031-2004-EF/93.01, la misma que suspende su realización. Puede accederse a dicha resolución a través del siguiente enlace: https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_publ/conse_norm/resolucion/CNC031_2004_EF9301.pdf (Visto el 11/10/2021).



Tribunal Fiscal

N° 11557-1-2021

régimen distinto del señalado en la normativa del Impuesto a la Renta, cuyo efecto no puede obviarse para el ejercicio 2008.

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

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

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

Que de acuerdo con las normas glosadas, aplicables al caso de autos, la obligación de efectuar el registro contable del Resultado por Exposición a la Inflación – REI, establecida por el Decreto Legislativo N° 797 y su reglamento, no condiciona su deducción en la determinación del Impuesto a la Renta, conforme se advierte de la Ley de tal impuesto y su reglamento²⁸.

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

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

Que de otro lado, cabe anotar que del Resultado del Requerimiento N° se advierte que la Administración ha identificado las partidas contables afectadas, importes y cálculos del REI, por lo que el ajuste extracontable realizado por la recurrente resulta consistente, no pudiendo desconocerse por el hecho que en el ejercicio 2009 hubiese deducido la depreciación y amortización del REI vía declaración jurada.

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

4. Intereses por préstamo

Que la recurrente sostiene que a pesar de que presentó registros contables, flujos de efectivos, estados de cuenta, contratos de préstamos, actas de directorio, entre otros, la Administración no ha cumplido con valorar todos los medios probatorios y argumentos expuestos concluyendo erróneamente que no se habría acreditado que el destino de los fondos recibidos con ocasión del préstamo sindicado, hubiera sido la generación de rentas gravadas. Menciona que en el procedimiento de fiscalización nunca se cuestionó el mérito probatorio del Estado de Flujos de Efectivo que acredita el destino del préstamo sindicado, sin embargo, mediante la resolución de determinación se establecen observaciones, vulnerándose su derecho de defensa y el debido procedimiento, al no permitirle discutir el valor probatorio del Estado de Flujos de Efectivo en la etapa de fiscalización, citando al respecto las Resoluciones N° 1060-3-97, 807-2-99 y 18177-1-2011. Refiere que a través de la presentación del Estado de Flujos de Efectivo, se acreditó que los

²⁸ Similar criterio se aplicó en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 00322-1-2004 y 07469-4-2004, respecto al tratamiento de la deducción del REI.



Tribunal Fiscal

N° 11557-1-2021

ingresos obtenidos del préstamo si fueron utilizados para la generación de renta gravada, acreditándose el destino y la causalidad del gasto, invoca la Resolución N° 04601-1-2014 y la Casación N° 3412-2008-Lima.

Que en su escrito ampliatorio (fojas 11720 a 11724) precisa que destinó el importe de \$94 500 000,00, esto es, una parte de los \$200 000 000,00, materia de préstamo, a los prepagos del mismo préstamo por \$65 000 000,00 y \$29 500 000,00; no obstante, la Administración ha mantenido el reparo pese a que, durante la fiscalización, presentó abundante información vinculada a tal préstamo y su destino, cuestionando sus decisiones empresariales, bajo el único argumento de que a su criterio no resultaba razonable de que se haya utilizado parte de dicho préstamo a la cancelación del mismo, cita la Resolución N° 11880-8-2015. Anota que para determinar la deducibilidad de los gastos financieros, resulta necesaria la presentación de información que acreditara el destino del préstamo, como por ejemplo, con un "Flujo de Caja", donde se aprecia que los préstamos han fluído a la empresa y que la relación causal de los gastos con la actividad generadora de renta se realizó bajo los criterios de razonabilidad, proporcionalidad y según el "modus operandi" de la empresa. Invoca la Resolución N° 05979-4-2016. En su escrito de alegatos reitera sus argumentos de defensa.

Que por su parte la Administración sostiene que para la sustentación del gasto financiero no era suficiente la presentación del registro contable del abono o ingreso del financiamiento o el Estado de Flujo de Efectivo, máxime si éste no demuestra el movimiento del dinero y su utilización en adquisiciones, pagos a terceros y otras actividades vinculadas con el giro de negocio, sino que a efecto de acreditar el destino de los recursos obtenidos, era necesario contar con la documentación sustentatoria de dichas utilidades y/o análisis que permitieran verificar en forma específica la vinculación de los financiamientos con la obtención de las rentas gravadas o el mantenimiento de la fuente, tal como sería un control permanente de bienes del activo fijo que permitiera verificar las inversiones realizadas en dicho rubro, planes y/o proyectos de inversión, contratos que acreditaran las inversiones realizadas o préstamos efectuados a sus vinculadas, análisis muestrales documentados con comprobantes de pago que sustenten tales adquisiciones, entre otros, lo que no ha ocurrido en el presente caso.

Que del punto 6 del Anexo N° 5 de la Resolución de Determinación N° (fojas 7820 a 7833), se aprecia que la Administración reparó la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, por cargas financieras no deducibles relacionadas a préstamo sindicado (S/8 718 745,00), al no haberse acreditado su destino a las inversiones de la empresa, consignando como base legal, el inciso a) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que al respecto, mediante el punto 3.1 del Anexo al Requerimiento N° (foja 5188), la Administración solicitó a la recurrente que acredite documentariamente el destino del préstamo de \$200 000 000,00, los cuales generaron los intereses detallados en el Anexo N° 1 adjunto al citado requerimiento (foja 5185), para lo cual le requirió que exhiba las actas de directorio donde se apruebe la solicitud del préstamo, el contrato efectuado con la entidad financiera, los extractos bancarios donde se aprecie el ingreso del préstamo y las aplicaciones efectuadas, cronograma de pagos y/o otros documentos que acrediten que el destino del préstamo se encontraba vinculado a la generación de rentas gravadas.

Que en respuesta al citado requerimiento, mediante escrito de 17 de setiembre de 2015 (fojas 5070 a 5078), la recurrente manifestó que el 15 de setiembre de 2008, suscribió un contrato de préstamo sindicado por el importe de \$200 000 000,00, disponiéndose en su cláusula 2,14 que el uso del préstamo se restringía al refinanciamiento de la deuda, inversión de capital, inversión general y el financiamiento de exportaciones o cualquiera de sus subsidiarias; así, precisó que destinó dicho préstamo al otorgamiento de préstamos a sus subsidiarias y vinculadas por los importes de \$102 498 000,00 y \$46 881 000,00 en los años 2008 y 2009, respectivamente, efectuó un depósito a plazo fijo por el monto de \$33 753 884,00 y realizó el prepagó de la deuda principal por \$100 000 000,00; a lo que añadió que el contenido del referido contrato había sido meritudo con ocasión de la fiscalización del ejercicio 2008.

Que por los importes de \$102 498 000,00 y \$46 881 000,00, indicó que los préstamos a las empresas subsidiarias y vinculadas tenían un plazo de vencimiento menor a un año y que se efectuaron a una tasa anual efectiva de 7%, condiciones que se encontraban acreditados mediante los estados financieros auditados. Asimismo, señaló que bajo las reglas del Código Civil no se requería que el contrato fuera escrito



Tribunal Fiscal

N° 11557-1-2021

toda vez que fue consensuado y que podía ser verificado a través de los actos de ejecución de obligaciones como eran las transferencias bancarias sustentadas en los estados de cuenta bancarias y además señaló que las empresas subsidiarias y vinculadas a las que le brindó los préstamos, realizaron inversiones en las unidades productivas de Cerro de Pasco, El Pilar, Yauli, Chungar y Vinchos, por tanto, cualquier gasto incurrido a efecto de expandir sus actividades y que no se llegara a explotar dichos proyectos, serían deducibles en los ejercicios incurridos. Cita al respecto la Resolución del Tribunal Fiscal N° 2786-5-2010.

Que por el monto de \$33 753 884,00 manifestó que carece de relevancia asociar los gastos financieros con una operación particular que se encuentre o no sujeta al Impuesto a la Renta como es el caso de mantener el dinero recibido en calidad de préstamo en un depósito a plazo fijo, toda vez que corresponde tener en cuenta que para evaluar la causalidad de los gastos financieros se debía evaluar en conjunto todas sus actividades y en tanto que la finalidad del préstamo fuera destinada a la actividad generadora de renta gravada, los intereses financieros son plenamente deducibles.

Que finalmente por la suma de \$100 000 000,00, sostuvo que el prepago de la deuda principal tuvo como finalidad cumplir con sus obligaciones contractuales a fin de asegurar el mantenimiento de la renta productora, por lo cual, en este caso, también serían deducibles los gastos financieros.

Que según el punto 3.1 del Anexo al Resultado del Requerimiento N° (fojas 5154 a 5163), la Administración dejó constancia de lo indicado por la recurrente, y al respecto, señaló que el préstamo de \$200 000 000,00 era el mismo por el cual se efectuó el reparo por intereses en la Resolución de Determinación N° emitida como resultado de la fiscalización al Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, y en cuya oportunidad la recurrente señaló que el préstamo había tenido como destino a: (i) capital de trabajo por \$30 000 000,00, y (ii) depósitos a plazo fijo por \$170 000 000,00; destino que no fue acreditado debido a las contradicciones respecto a lo acordado en las Actas de Directorio y porque en el Acta de Directorio del 1 de setiembre de 2008 se acordó que el control del préstamo obtenido se debía llevar en cuentas separadas para diferenciarlo de los fondos corrientes de la recurrente, lo que no se acreditó.

Que refirió que la recurrente en la fiscalización del presente ejercicio 2009 ha señalado que el préstamo se destinó a: (i) préstamos a subsidiarias y vinculadas por \$149 379 000,00, (ii) depósitos a plazo fijo por \$33 753 884,00, y (iii) prepagos de la deuda principal por \$100 000 000,00 que suman un total de \$283 132 884,00; sin embargo, al respecto la Administración dejó las siguientes observaciones:

- El importe destinado por \$283 132 884,00 supera al monto del préstamo ascendente a \$200 000 000,00.
- A pesar de que se trata del mismo préstamo observado en la fiscalización del ejercicio 2008, los destinos sustentados por la recurrente, son diferentes.
- Los préstamos a subsidiarias y vinculadas son sustentados solo con los Estados Financieros auditados del 2009; sin embargo, no exhibe documentos que acrediten que durante el ejercicio 2008 se efectuaron las transferencias a las referidas empresas, así tampoco se ha presentado los contratos de los préstamos con sus vinculadas ni se ha señalado los motivos por los cuales se efectuaron dichos préstamos.
- Por los depósitos a plazo fijo muestra un cuadro de los depósitos efectuados señalando los saldos al cierre del ejercicio 2009; sin embargo, del saldo del estado de cuenta enviado por medios magnéticos no coincide con dicho saldo; siendo que además no mostró documentariamente la vinculación del préstamo recibido respecto al ingreso del depósito en el banco.
- Por los prepagos a la deuda principal efectuado el 2 de junio de 2009, no acreditó documentariamente que después de casi un (1) año de haber recibido el préstamo, sea el mismo dinero que se endeudó, el que sirva para el prepago del mismo.

Que por tal motivo la Administración observó el importe de S/8 718 744,83 al considerar que los gastos financieros generados por el préstamo recibido no eran deducibles, al no haberse acreditado documentariamente su destino a las inversiones de la empresa.

Que mediante el punto 16 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° (foja 1379), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente las conclusiones



Tribunal Fiscal

N° 11557-1-2021

del procedimiento de fiscalización, entre ellas, la observación efectuada en el punto 3.1 del Anexo al Resultado del Requerimiento N° , a efectos que esta presentara sus descargos respectivos.

Que en respuesta al citado requerimiento, mediante escrito de 23 de noviembre de 2015 (fojas 1292 a 1294), la recurrente dejó constancia de que discrepaba de la posición de la Administración y al respecto señaló que el préstamo sindicado estuvo destinado a operaciones que sirvieron al mantenimiento y producción de rentas de fuente gravada, como préstamos a subsidiarias y vinculadas y prepagos de la deuda principal, cuyo destino final fue la realización de actividades de operación y de inversión, que se encontraban sustentadas en los Estado de Flujos de Efectivos al 31 de diciembre de 2009, presentados a la Administración en su oportunidad y que comprendían a los estados financieros auditados al cierre de los ejercicios 2008 y 2009.

Que indicó que de una adecuada lectura del referido estado de flujos, la Administración podría apreciar que en el ejercicio 2009 se efectuaron importantes pagos o desembolsos, entre otros, por concepto de actividades de operación, compra de activos fijos e inversiones en concesiones y gastos de exploración ascendentes a S/956 667,00, S/111 854,00 y S/154 219,00, respectivamente, que sin duda alguna se encontraban vinculados con la generación de rentas gravadas; asimismo, refirió que los desembolsos que se hicieron para los préstamos a favor de sus empresas subsidiarias generaron un interés a su favor y que se encontraban gravados con el Impuesto a la Renta.

Que en cuanto a que el importe destinado por \$283 132 884,00 superaba el monto del préstamo recibido ascendente a \$200 000 000,00, manifestó que en efecto sólo recibió dicho monto como préstamo sindicado y que el exceso provino de sus fuentes ordinarias que fue destinada a los préstamos realizados a sus empresas subsidiarias y vinculadas.

Que con respecto de que eran diferentes los destinos sustentados del mismo préstamo observado en los ejercicios 2008 y 2009; señaló que si bien en el año 2008 se destinaron a depósito a plazo fijo el monto de \$170 000 000,00, ello únicamente tendría incidencia en el referido ejercicio, puesto que dicha suma en el año 2009 fue destinada a otras operaciones; por lo que agregó que la Administración debió tener presente el carácter fungible del dinero, por tanto, no era posible sostener que dicho dinero se mantuviera en un mismo destino con el transcurrir del tiempo.

Que en relación a que se habría presentado como único sustento del destino del préstamo a los estados financieros auditados del ejercicio 2009; indicó que dichos estados financieros constituían un medio de prueba plenamente válido que acreditaban que el destino del préstamo sindicado estuvo destinado a operaciones e inversiones vinculadas con el giro del negocio, así como con préstamos que generaron intereses gravados con el impuesto.

Que en el punto 16 del Anexo al Resultado del Requerimiento N° (fojas 1354 a 1358), la Administración dejó constancia del escrito presentado por la recurrente, y reiteró lo señalado en el punto 3.1 del Anexo al Resultado del Requerimiento N° Asimismo, señaló que el Estado de Flujos de Efectivo era muy general, toda vez que analizaba los importes a manera global, por lo cual debió complementarse con un análisis detallado de los movimientos de efectivo; por lo que al no haberse acreditado documentariamente el destino del préstamo sindicado, mantuvo el reparo a los gastos financieros por el importe de S/8 718 744.83.

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

Que de acuerdo con el criterio expuesto por este Tribunal en las Resoluciones N° 2773-1-2017, 6072-5-2003 y 10224-8-2014, no basta con indicar la relación existente entre el egreso y la generación de la renta



Tribunal Fiscal

N° 11557-1-2021

gravada o el mantenimiento de la fuente productora, sino que además resulta necesario que la causalidad se encuentre acreditada con la documentación correspondiente y que el destino del gasto se encuentre también acreditado.

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

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

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

Que asimismo, la citada Resolución N° 00261-1-2007 ha señalado, en relación con los gastos financieros vinculados a operaciones de refinanciamiento, que "(...) los gastos financieros originados por un crédito bancario que fluyen a la empresa a fin de dar cobertura a otro crédito de la misma naturaleza, a través de operaciones de refinanciamiento (...), corresponden a pagos de obligaciones frente a terceros, que en tanto obedezcan al ejercicio normal del negocio encuentran relación con el mantenimiento de la fuente productora de renta, esto es, con la conservación del capital de trabajo²⁹ de la empresa a efecto de continuar con su actividad generadora de renta".

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

Que en el presente caso se aprecia que la recurrente, en calidad de "La Prestataria", suscribió un contrato de préstamo sindicado con el ³⁰ y un sindicato de instituciones financieras, quienes actuaban como "Los Acreedores", en virtud del cual acordaron la entrega de un préstamo de \$200 000 000,00 que fue depositado en la cuenta bancaria de la recurrente el 23 de setiembre de 2008 (foja 11655); y que de acuerdo a la disposición 2.14 del referido contrato (foja 7732), se estableció, entre otros, que dichos fondos se usarían para el refinanciamiento de endeudamiento existente, así como gastos de capital, fines corporativos generales y exportaciones financieras.

Que se advierte que la Administración no cuestiona la fehaciencia del préstamo obtenido por la recurrente, ni su ingreso a sus cuentas bancarias o que esté debidamente contabilizado, sino que la controversia del

²⁹ De acuerdo con la Terminología del Plan Contable Revisado aprobado por la Resolución de CONASEV N° 006-84-EFC/94.10, Capital de trabajo: capital de uso corriente en las operaciones de un negocio Plan Contable (...) El Glosario Tributario, elaborado por el Instituto de Administración Tributaria - SUNAT, 2° edición 1993, define el capital de trabajo como los medios de que dispone una empresa para el desarrollo de sus operaciones normales.

³⁰ quien actuaba directamente a través de cualquiera de sus sucursales o filiales, incluyendo al |



Tribunal Fiscal

N° 11557-1-2021

presente reparo se centra en la deducibilidad de los gastos financieros generados por el aludido préstamo en el ejercicio 2009, teniendo en cuenta que la Administración considera que la recurrente no acreditó que los recursos provenientes del préstamo hubieran sido destinados en la generación de renta o el mantenimiento de su fuente.

Que precisamente la Administración solicitó a la recurrente sustentar por escrito y con la documentación fehaciente el destino del préstamo obtenido del [redacted] entre otros bancos; siendo que en respuesta a lo solicitado, la recurrente mediante escrito de 17 de setiembre de 2015 presentado en la etapa de fiscalización (fojas 5070 a 5078), afirmó que el préstamo obtenido se destinó a (i) otorgar préstamos a subsidiarias y vinculadas por \$149 379 000,00, ii) apertura de depósitos a plazo fijo por \$33 753 884,00 y a (iii) realizar prepagos de la deuda principal por \$100 000 000,00; mientras que mediante su escrito ampliatorio de reclamación de 5 de abril de 2016 (fojas 8854 a 8892), precisó que el préstamo obtenido se destinó, además de los destinos antes citados, al pago de un pagaré que garantizó un préstamo anterior y a pagos diversos vinculados a su capital de trabajo.

Que cabe señalar que este Tribunal mediante la Resolución N° 09352-9-2021 emitida a la recurrente, respecto del reparo por cargas financieras efectuado al Impuesto a la Renta del ejercicio 2008 similar al de autos, revocó el reparo en cuestión en la parte relacionada al destino de los fondos depositados en otras cuentas, por el importe de \$30 000 000,00 (\$20 500 000,00 + \$9 500 000,00), dado que se acreditó que los recursos del préstamo obtenido fueron utilizados para el pago de un pagaré que garantizó un préstamo comercial anterior obtenido por la recurrente y al pago de adquisiciones de bienes y/o servicios vinculados a su actividad generadora de renta. Asimismo, en la Resolución N° 09352-9-2021 se confirmó el citado reparo en la parte relacionada al destino de los fondos colocados en depósitos a plazo fijo, por el importe de \$170 000 000,00 toda vez que la recurrente no explicó ni presentó análisis, detalle o evidencia alguna, que acredite de forma específica que el destino del préstamo obtenido haya sido, finalmente, la adquisición de bienes o servicios vinculados con la obtención o producción de rentas gravadas en el país o para mantener su fuente productora, así como tampoco adjuntó documentación sustentatoria de respaldo que acredite dicha utilización.

Que en ese sentido, al haberse establecido que del monto total del préstamo obtenido ascendente a \$200 000 000,00, el destino de la suma de \$30 000 000,00 si se encontraba acreditado, procede que la Administración, de los S/8 718 744.83, reconozca la deducción de cargas financieras relacionadas al referido monto de \$30 000 000,00; siendo que la materia de controversia radica en determinar si se encuentra acreditado que el importe de \$170 000 000,00, colocado en depósitos de plazo fijo en el ejercicio 2008, fue utilizado en la generación de renta o el mantenimiento de su fuente durante el ejercicio 2009.

Que debe indicarse que durante el procedimiento de fiscalización y a efecto de acreditar el destino del préstamo, la recurrente presentó los Estados Financieros auditados del ejercicio 2009 (fojas 453 a 468), la de 12 de junio 2009 dirigida al [redacted] junto con la nota de operación de la misma fecha emitida por la referida entidad bancaria (fojas 5034 a 5036) y cuadros que detallan importes y saldos de supuestas inversiones efectuadas por sus empresas vinculadas en las unidades productivas de Cerro de Pasco, El Pilar, Yauli, Chungar y Vinchos (fojas 5072 a 5075). Adicionalmente, la recurrente aportó en reclamación nuevos medios probatorios (fojas 8019 a 8834), los cuales no fueron admitidos a trámite por la Administración al amparo de lo dispuesto por el artículo 141 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, conforme se aprecia a foja 9166, lo que se encuentra acorde a ley, toda vez que la recurrente no acreditó los supuestos de excepción previstos en dicho artículo a fin de que los referidos medios probatorios fueran admitidos a trámite.

Que de otro lado mediante escrito ampliatorio de apelación presentado el 20 de marzo de 2017 (fojas 11656 y 11657), la recurrente adjuntó la Carta Fianza N° [redacted] por el importe de S/5 609 989,00³¹, garantizando el monto de la deuda reclamada vinculada al presente reparo, a efecto de que se meritúen nuevos medios probatorios presentados en esta instancia con relación a dicho reparo (fojas 9325 a 11655); por tanto, cabe precisar con relación a los medios probatorios presentados en reclamación y apelación, que serán

³¹ Carta Fianza que fue renovada y la deuda actualizada mediante las Cartas Fianzas N° [redacted] (fojas 11673 y 11741) presentadas mediante escritos del 12 de marzo de 2018 y 28 de enero de 2021 (fojas 11675 y 11742).



Tribunal Fiscal

N° 11557-1-2021

merituados en esta instancia en virtud de lo establecido en el artículo 148 del Código Tributario³².

Que ahora bien, el reparo de la Administración se encuentra dirigido a cuestionar la causalidad de las cargas financieras registradas por la recurrente, originadas por el préstamo obtenido en el ejercicio 2008, al considerar que en el ejercicio 2009, no se encuentra acreditado que su destino haya estado vinculado a sus actividades gravadas y al mantenimiento de su fuente generadora de renta. Al respecto, se aprecia que a lo largo del procedimiento de fiscalización, y durante el procedimiento contencioso tributario, la recurrente ha manifestado que el préstamo obtenido fue destinado en el ejercicio 2009 a (i) otorgar préstamos a subsidiarias y vinculadas, ii) apertura de depósitos a plazo fijo y (iii) realizar prepagos de la deuda principal; por ende, corresponde a este Tribunal verificar tales aspectos:

(i) Otorgar préstamos a subsidiarias y vinculadas

Que en relación al referido destino del préstamo obtenido, se aprecia que la recurrente señaló que otorgó préstamos a sus entidades subsidiarias y vinculadas por \$102 498 000,00 y \$46 881 000,00 en los ejercicios 2008 y 2009, respectivamente, con un plazo de vencimiento menor a un año a una tasa anual efectiva de 7%, lo que se encontraría acreditado en los estados financieros auditados al 31 de diciembre de 2009 y 2008.

Que de la revisión de la Nota 8 de los Estados Financieros auditados del ejercicio 2009 presentados por la recurrente (vuelta foja 461), se verifica la existencia de préstamos otorgados durante el ejercicio 2009 por la recurrente a sus subsidiarias por S/140 281 000,00, que generaron intereses a una tasa promedio de 7% anual considerados de vencimiento corriente; no obstante, de la revisión del cuadro y de los Anexos A, B, C, D, E, F y G que sustentan la trazabilidad del destino del préstamo obtenido en el ejercicio 2008 (fojas 9195, 11427, 11502, 11539, 11556, 11588, 11642 y 11654) no se aprecia que durante el ejercicio 2009, año fiscalizado, la recurrente hubiera destinado parte o total del préstamo obtenido a otorgar préstamos a sus empresas subsidiarias y vinculadas.

Que asimismo, si bien obra en autos a foja 11545, el extracto bancario del [redacted] por el período setiembre de 2008 en moneda extranjera perteneciente a la recurrente, donde se aprecia que el 25 de setiembre de 2008 ésta realizó una transferencia de \$1 000 000,00 que se encontraría vinculada a la Carta de 25 de setiembre de 2008 (foja 11540), mediante la cual la recurrente refiere en el Anexo D (foja 11556) que fue el préstamo otorgado a la [redacted], no obstante, dicho desembolso fue realizado en el ejercicio 2008, año en que la recurrente manifestó durante el procedimiento de fiscalización y el procedimiento contencioso tributario del citado ejercicio, que del préstamo obtenido colocó \$170 000 000,00 en entidades del sistema financiero nacional como depósitos a plazo fijo, y que \$30 000 000,00 fueron depositados en otras cuentas bancarias para ser utilizados como capital de trabajo; es decir, en el ejercicio 2008 nunca alegó que los recursos del préstamo obtenido había sido destinado para el otorgamiento de préstamos a sus empresa subsidiarias y vinculadas, por lo que no resulta atendible lo señalado en el referido anexo.

Que conforme a lo actuado, se concluye que la documentación aportada por la recurrente no resulta

³² El artículo 148 del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 1421, señala que no se admite como medio probatorio ante el Tribunal Fiscal la documentación que habiendo sido requerida en primera instancia no hubiera sido presentada y/o exhibida por el deudor tributario. Sin embargo, dicho órgano resolutor debe admitir y actuar aquellas pruebas en las que el deudor tributario demuestre que la omisión de su presentación no se generó por su causa. Asimismo, el Tribunal Fiscal debe aceptarlas cuando el deudor tributario acredite la cancelación del monto impugnado vinculado a las pruebas no presentadas y/o exhibidas por el deudor tributario en primera instancia, el cual debe encontrarse actualizado a la fecha de pago, o presente carta fianza bancaria o financiera por dicho monto, actualizado hasta por 12 meses, o 18 meses tratándose de la apelación de resoluciones emitidas como consecuencia de la aplicación de normas de precios de transferencia, o 20 días hábiles tratándose de apelación de resoluciones que resuelven reclamaciones contra resoluciones de multa que sustituyan a aquellas que establezcan sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficinas de profesionales independientes; posteriores a la fecha de interposición de la apelación. Lo señalado en este párrafo no es aplicable si no se ha determinado importe a pagar en el acto administrativo impugnado, supuesto en el cual, no corresponde exigir ni la cancelación del monto impugnado vinculado a las pruebas no presentadas y/o exhibidas en primera instancia, ni la presentación de carta fianza, ni que el deudor tributario demuestre que la omisión de su presentación no se generó por su causa. Tampoco podrá actuarse medios probatorios que no hubieran sido ofrecidos en primera instancia, salvo el caso contemplado en el artículo 147.



Tribunal Fiscal

N° 11557-1-2021

suficiente a efecto de sustentar que el destino del préstamo obtenido en el ejercicio 2009, haya sido utilizado para el otorgamiento de préstamos a sus empresa subsidiarias y vinculadas y que aquellas lo hubieran destinados finalmente a la adquisición de bienes o servicios vinculados con la obtención o producción de rentas gravadas en el país o para mantener su fuente productora.

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

(ii) Apertura de depósitos a plazo fijo

Que en cuanto al indicado destino del préstamo obtenido, si bien de la revisión del cuadro y de los Anexos A, B, C, D, E, F y G que sustentan la trazabilidad del destino del préstamo obtenido en el ejercicio 2008 efectuado en el ejercicio 2009 (fojas 9195, 11427, 11502, 11539, 11556, 11588, 11642 y 11654), se advierte que parte importante del préstamo sindicado obtenido en el ejercicio 2008 fue colocado en depósitos a plazo fijo en entidades del sistema financiero nacional durante el ejercicio 2009; sin embargo, la recurrente no ha explicado ni presentado análisis, detalle o evidencia alguna, que acredite de forma específica que el destino del mismo haya sido la adquisición de bienes o servicios vinculados con la obtención o producción de rentas gravadas en el país o para mantener su fuente productora, así como tampoco adjuntó documentación sustentatoria de respaldo que acredite dicha utilización, pese a que le correspondía a aquella presentar los documentos que demostraran la relación de causalidad de tal importe del préstamo con la generación de renta gravada o el mantenimiento de su fuente y no solo la anotación contable de los pagos realizados por los intereses de dicho préstamo, así como de los depósitos a plazos fijo que efectuó en el ejercicio fiscalizado; por lo que procede mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

(iii) Realizar prepagos de la deuda principal

Que con respecto al citado destino del préstamo obtenido, de la revisión de la Nota 17 de los Estados Financieros auditados del ejercicio 2009 (vuelta foja 458), se verifica la existencia de deudas por préstamos bancarios al 31 de diciembre de 2008 y 2009 por \$200 000 000,00 y \$84 000 000,00, respectivamente, que correspondían a la deuda proveniente del préstamo sindicado obtenido por la recurrente del y un sindicato de instituciones financieras, por un importe de \$200 000 000,00.

Que asimismo, de la revisión del cuadro y del Anexo B que sustentan la trazabilidad del destino del préstamo obtenido en el ejercicio 2008 efectuado en el ejercicio 2009 (fojas 9195 y 11642), del extracto bancario del por el período setiembre de 2008 en moneda extranjera perteneciente a la recurrente (foja 11632), y de la documentación que obra a fojas 5034 a 5036, como el *Prepayment Notice* de 5 de junio de 2009, la Carta de 12 de junio 2009 y la nota de operación de la misma fecha, se aprecia que la recurrente, en el mes de junio de 2009, efectuó la amortización o prepagó del citado préstamo sindicado por \$100 000 000,00.

Que en tal sentido, de lo expuesto se advierte que la recurrente destinó en el ejercicio 2009 parte de los desembolsos por el préstamo obtenido en el ejercicio 2008 a la amortización o prepagó del préstamo obtenido.

Que tal como se ha indicado la deducibilidad de las cargas financieras relacionadas con préstamos bancarios, está condicionada a que los financiamientos hayan sido contraídos para adquirir bienes o servicios vinculados con la obtención o producción de rentas gravadas en el país o para mantener su fuente productora, siendo que en el presente caso la deuda que se ha sido pagada consistiría precisamente en la que habría generado los fondos para pagarla, según refiere la recurrente, esto es se habría usado parte del préstamo obtenido por \$200 000 000,00 para amortizar parcialmente el mismo préstamo por \$100 000 000,00.

Que al analizar si se encontraba acreditado que el destino del referido préstamo por \$200 000 000,00 tenía relación con la generación de renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora, se ha concluido



Tribunal Fiscal

N° 11557-1-2021

que sólo se encuentra acreditada tal vinculación con relación a una parte del préstamo, esto es por la suma de \$30 000 000,00, en línea con lo resuelto en la Resolución N° 09352-9-2021 emitida a la recurrente, respecto del reparo por cargas financieras efectuado al Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, siendo que por el resto del monto se ha concluido que no se encuentra acreditada que cumplan las condiciones señaladas, en tal sentido, con relación a la amortización de dicho préstamo con el dinero proveniente del mismo, se concluye que sólo resulta deducible el monto de dicha amortización vinculado a la cantidad cuya causalidad ha sido acreditada (\$30 000 000,00) mas no el resto, por lo que corresponde que la Administración reconozca la deducción de cargas financieras relacionadas a la referida amortización, en la parte que corresponde a dicho monto, en tal sentido, corresponde revocar la apelada en este extremo.

Que con respecto a que el Estado de Flujos de Efectivo sustentaría el destino del préstamo (vuelta foja 468); cabe precisar que si bien de su revisión se puede apreciar que en el ejercicio 2009 se efectuaron importantes pagos o desembolsos, entre otros, por concepto de actividades de operación, compra de activos fijos e inversiones en concesiones y gastos de exploración ascendentes a S/956 667,00, S/111 854,00 y S/154 219,00, respectivamente, no obstante, se aprecia que la recurrente afirmó que los recursos del préstamo obtenido fueron utilizados para el otorgamiento de préstamos a subsidiarias y vinculadas, apertura de depósitos a plazo y los prepagos de la deuda principal, por lo que la recurrente adicionalmente a la presentación del citado estado financiero, debió presentar la documentación sustentatoria de tales utilidades y/o análisis que permitieran examinar la vinculación de los préstamos con la obtención de las rentas gravadas, en concordancia con el criterio establecido en la Resolución N° 01317-1-2005; lo que no hizo, salvo la excepción de haber acreditado que el préstamo se utilizó para los prepagos de la deuda principal.

Que en cuanto a los nuevos medios probatorios presentados por la recurrente consistentes en comprobantes de pago emitidos por sus proveedores, órdenes de compra, guías de remisión, actas de conformidad, liquidaciones de contratista, asientos contables, comprobantes de caja que acreditarían el pago de dichas facturas, entre otros, relacionados a diversos bienes adquiridos y servicios recibidos por la recurrente (fojas 8019 a 8842 y 9325 a 11657), cabe indicar que, tal como se indicó, desde la etapa de fiscalización (fojas 5070 a 5078), reiterado en su recurso de reclamación (fojas 7702 a 7732), posición que no cambió y se mantuvo en su recurso de apelación (fojas 9250 a 9263) y que a su vez es mantenida en su escrito de alegatos presentado el 14 de diciembre de 2021³³ (fojas 11808 a 11811), la recurrente sostuvo que el préstamo obtenido en el ejercicio 2009, periodo fiscalizado, se destinó para el otorgamiento de préstamos a subsidiarias y vinculadas, apertura de depósitos a plazo y realizar prepagos de la deuda principal; siendo que al evaluarse la documentación presentada por la recurrente con la finalidad de sustentar el reparo se concluyó en los dos primeros casos que la causalidad no se encontraba acreditada y en el caso del prepago de la deuda principal, que se encontraba acreditada parcialmente, en tal sentido, la documentación detallada en el presente párrafo no cambia o altera las referidas conclusiones por cuanto la documentación vinculada a los bienes y servicios recibidos por la recurrente no guarda relación con la materia controvertida desde fiscalización y que se mantiene en la etapa de reclamación y apelación, esto es no permite acreditar la causalidad de los préstamos a subsidiarias y vinculadas, apertura de depósitos a plazo y prepagos de la deuda principal, en consecuencia, tal documentación no resulta pertinente, por lo que se mantienen las conclusiones señaladas.

Que por otro lado cabe indicar que el criterio contenido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 05979-4-2016, citada por la recurrente, recoge los mismos criterios jurisprudenciales que han sido glosados anteriormente, en tanto que la invocada Resolución N° 11880-8-2015 versa sobre un caso diferente al que es materia de autos, y que el criterio comprendido en la Resolución N° 04601-1-2014 y la Casación N° 3412-2008 solo es aplicable a las partes del proceso judicial en el que fue emitida.

Que asimismo en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 807-2-99, 1060-3-97 y 18177-1-2011, invocadas por la recurrente, se ha señalado que el contribuyente tiene derecho a que la fiscalización se lleve a cabo

³³ En su escrito de alegatos la recurrente reitera la causalidad de los gastos financieros observados y centra su argumento en que "los gastos financieros del ejercicio 2009 son causales en la medida que los mismos se encuentran vinculados al refinanciamiento del préstamo de 200 millones de dólares cuya causalidad ya ha sido reconocida por el Tribunal Fiscal a través de la Resolución N° 09352-9-2021, correspondiente al expediente de la compañía del ejercicio 2008".



Tribunal Fiscal

N° 11557-1-2021

de tal manera, que se permita ejercer su derecho de defensa, para lo cual la labor de la Administración debe ser lo más clara y precisa, de tal forma que aquél tome conocimiento de los reparos que le son efectuados, de lo contrario puede verse limitado a ofrecer las pruebas pertinentes que puedan justificar tales hechos, todo ello con el fin que el contribuyente acredite el cumplimiento de sus obligaciones y, asimismo, evite la acotación y el inicio del procedimiento tributario innecesariamente, derecho que no ha sido vulnerado en el presente caso, toda vez que de la revisión de los requerimientos cursados durante el procedimiento de fiscalización, en especial del Requerimiento N° [redacted] y su resultado (fojas 1354 a 1358), se aprecia que la Administración dejó constancia que el Estado de Flujos de Efectivo presentado era "genérico", debido a que analizaba los importes de manera global, señalando a la recurrente que debió complementarlo con un análisis detallado de los movimientos de efectivo; es decir, de lo actuado en el citado procedimiento bajo análisis se advierte que se ha cautelado el derecho de defensa de la recurrente, habiéndosele comunicado las observaciones formuladas y solicitado sus descargos, así como los medios probatorios pertinentes, los cuales fueron evaluados por la Administración, comunicando debidamente el resultado de su labor de fiscalización con relación al Estado de Flujos de Efectivo a través del resultado de requerimiento N° [redacted] / no a través de la resolución de determinación como lo señala la recurrente; por lo que la nulidad invocada no resulta atendible.

5. Retenciones de no domiciliados provenientes del préstamo de \$200 000 000,00

Que la recurrente sostiene que las retenciones de no domiciliados materia de reparo se encuentran relacionadas con el préstamo sindicado obtenido de \$200 000 000,00, por tanto, dicho reparo y el reparo a los intereses por el préstamo deben desestimarse; a lo que agrega que en el supuesto negado que este Tribunal considere que el destino del reparo no hubiera sido acreditado, el artículo 47 de la Ley del Impuesto a la Renta requiere únicamente para deducir el Impuesto a la Renta asumido por tercero que grava los intereses por operaciones de crédito, que el contribuyente sea el obligado directo al pago de dichos intereses, situación que lo cumple.

Que en su escrito ampliatorio (fojas 11717 a 11719) reitera sus alegatos antes expuestos y refuerza su posición del cumplimiento del requisito del artículo 47 de la Ley del Impuesto a la Renta invocando los Informes N° [redacted]

Que por su parte la Administración sostiene que el Impuesto a la Renta de no domiciliado que la recurrente asumió no es deducible, en tanto, que no sustentó la causalidad de los gastos financieros que originaron el pago de dicho impuesto, según lo previsto por el principio de causalidad recogido en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que el referido reparo al amparo del artículo 47 de la Ley del Impuesto a la Renta, se encontraría arreglado a ley.

Que del punto 7 del Anexo N° 5 de la Resolución de Determinación N° [redacted] (fojas 7818 a 7820), se aprecia que la Administración reparó la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, la deducción como gastos financieros de las retenciones no domiciliados que se encuentran vinculados a los intereses del préstamo obtenido por \$200 000 000,00, al no haberse acreditado la causalidad de los citados gastos financieros que originaron el pago de dicho impuesto, consignando como base legal, el artículo 37 y artículo 47 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que al respecto, mediante el punto 3.2 del Anexo al Requerimiento N° [redacted] (foja 5188), la Administración solicitó a la recurrente que explique por escrito y con la documentación sustentatoria el motivo por el cual dedujo como gastos financieros las retenciones de no domiciliados efectuadas a terceros, detallados en el Anexo N° 2 adjunto al citado requerimiento (foja 5184); a lo que agregó que en caso sea de aplicación el artículo 47 de la Ley del Impuesto a la Renta deberá de acreditar documentariamente los requisitos señalados en el mencionado artículo.

Que en respuesta al citado requerimiento, mediante escrito de 17 de setiembre de 2015 (foja 5070), la recurrente manifestó que las retenciones de no domiciliados efectuadas a terceros corresponden al préstamo sindicado suscrito por la suma de \$200 000 000,00; a lo que agregó que el artículo 47 de la Ley del Impuesto a la Renta señala por excepción que se podrá deducir el Impuesto a la Renta que hubiere asumido y que corresponda a un tercero, cuando dicho tributo grave los intereses por operaciones de



Tribunal Fiscal

N° 11557-1-2021

crédito a favor de beneficiarios del exterior, siendo aceptado dicha deducción si era el obligado directo al pago de dichos intereses; razón por la cual señaló que dedujo como gasto el Impuesto a la Renta que gravó los intereses por las operaciones de crédito con sujetos no domiciliados antes descrita.

Que según el punto 3.2 del Anexo al Resultado del Requerimiento N° (fojas 5152 a 5154), la Administración dejó constancia de lo indicado por la recurrente, y al respecto, señaló que verificó que las retenciones de no domiciliados corresponden a los intereses vinculados al préstamo sindicado de \$200 000 000,00 cuyo destino o utilización no ha sido acreditado documentariamente, por lo cual al ser un gasto vinculado a un préstamo no acreditado, reparó el importe de S/428 298,27 al amparo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que mediante el punto 17 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° (foja 1379), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente las conclusiones del procedimiento de fiscalización, entre ellas, la observación efectuada en el punto 3.2 del Anexo al Resultado del Requerimiento N° a efectos que esta presentara sus descargos respectivos.

Que en respuesta, mediante escrito de 23 de noviembre de 2015 (fojas 1291 y 1292), la recurrente señaló que el destino del préstamo sindicado había sido acreditado y que por consiguiente procedía la deducción de los gastos por intereses y de las retenciones de no domiciliados vinculadas; a lo que agregó que en el supuesto negado que se considere que el destino del préstamo no hubiera sido acreditado, el artículo 47 de la Ley del Impuesto a la Renta sólo requiere únicamente para deducir el Impuesto a la Renta asumido por tercero que grava los intereses por operaciones de crédito, que el contribuyente sea el obligado directo al pago de dichos intereses, situación que lo cumplió, razón por lo cual procedía dicha deducción.

Que en el punto 17 del Anexo al Resultado del Requerimiento N° (foja 1353), la Administración dejó constancia del escrito presentado por la recurrente, y reiteró lo señalado en el punto 3.2 del Anexo al Resultado del Requerimiento N° Asimismo, con relación a lo dispuesto por el artículo 47 de la Ley del Impuesto a la Renta, invocado por la recurrente, señaló que las deducciones de gastos se rigen por el principio de causalidad, por tanto, los gastos por retenciones no domiciliados al encontrarse vinculado a intereses que no han sido acreditados, no han cumplido con el principio de causalidad y por ende no eran deducibles, por lo que mantuvo el citado reparo por el importe de S/428 298,27.

Que de acuerdo con el artículo 47 de la Ley del Impuesto a la Renta no se podrá deducir de la renta bruta el Impuesto a la Renta que haya asumido y que corresponda a un tercero; no obstante, de manera excepcional, se podrá deducir el Impuesto a la Renta que hubiere asumido y que corresponda a un tercero, cuando dicho tributo grave los intereses a favor de beneficiarios del exterior por operaciones de crédito provenientes de no domiciliados, deducción que será aceptable si el contribuyente es el obligado directo al pago de dichos intereses, precisando además que el impuesto asumido no podrá ser considerado como una mayor renta del receptor de la renta.

Que al respecto, el primer párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, aplicable al caso de autos, señalaba que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deduciría de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no estuviera expresamente prohibida por dicha ley.

Que según lo ha señalado este Tribunal en las Resoluciones N° 10813-3-2010 y 13080-9-2010, entre otras, el denominado "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 con la actividad que se desarrolla, noción que debe analizarse considerando los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, según la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente.

Que de acuerdo con el criterio adoptado por este Tribunal en las Resoluciones N° 02607-5-2003 y 08318-3-2004, para que un gasto se considere necesario se requiere que exista una relación de causalidad entre los gastos producidos y la renta generada, por lo que debe evaluarse la necesidad del gasto en cada caso y, asimismo, en la Resolución N° 06072-5-2003 se estableció que corresponde analizar si el gasto se



Tribunal Fiscal

N° 11557-1-2021

encuentra debidamente sustentado con la documentación correspondiente y si su destino está acreditado.

Que en el caso de autos, se aprecia que la Administración ha concluido que el Impuesto a la Renta de no domiciliado que la recurrente asumió no es deducible, en tanto, que no sustentó la causalidad de los gastos financieros que originaron el pago de dicho impuesto, según lo previsto por el principio de causalidad recogido en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que de lo expuesto se advierte que la Administración denegó la deducción efectuada por la recurrente fundamentándose en el hecho que aquella no habría sustentado la causalidad de las cargas financieras reparadas en autos; sin embargo, esta instancia ha concluido que el reparo por concepto de cargas financieras relacionadas al préstamo sindicado por \$30 000 000,00, no se encuentra arreglado a ley, asimismo en cuanto a los gastos financieros relacionados a la amortización por \$100 000 000,00, se ha concluido que esta solo resulta deducible parcialmente, en consecuencia, la posición esgrimida por la Administración para mantener dicho reparo carece de fundamento, en consecuencia, corresponde levantar este extremo del reparo.

Que en cuanto al Impuesto a la Renta de no domiciliado que la recurrente asumió vinculado al préstamo sindicado obtenido de \$200 000 000,00, en el extremo cuya causalidad no fue sustentada, cabe indicar, la recurrente alega que era la obligada directa al pago de los intereses, al amparo del artículo 47 de la Ley del Impuesto a la Renta y que por ende resultaba deducible como gasto el impuesto asumido correspondiente a terceros.

Que al respecto se tiene que el artículo 47 de la Ley del Impuesto a la Renta regula un supuesto que dicha norma considera como un gasto no deducible, esto es el Impuesto a la Renta que haya asumido y que corresponda a un tercero, sin embargo, la misma norma establece que, de manera excepcional, se podrá deducir el Impuesto a la Renta que hubiere asumido y que corresponda a un tercero, cuando dicho tributo grave los intereses a favor de beneficiarios del exterior por operaciones de crédito provenientes de no domiciliados, deducción que será aceptable si el contribuyente es el obligado directo al pago de dichos intereses, precisando además que el impuesto asumido no podrá ser considerado como una mayor renta del perceptor de la renta.

Que dicha norma regula, ante determinados supuestos, el carácter de deducible o no del Impuesto a la Renta que se haya asumido y que corresponda a un tercero, sin embargo, tal regulación no excluye en modo alguno los demás requisitos que deba cumplir un gasto que pretenda ser deducido, como el principio de causalidad regulado en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, esto es, los supuestos regulados en el artículo 47 de la Ley del Impuesto a la Renta no están excluidos del cumplimiento de los demás requisitos necesarios para las deducciones a las rentas de tercera categoría, en consecuencia, se concluye que para que el supuesto de excepción regulado en el referido artículo 47 se considere deducible, la recurrente debe acreditar, entre otros, el cumplimiento del principio de causalidad.

Que, de acuerdo a lo expuesto, en cuanto al Impuesto a la Renta de no domiciliado que la recurrente asumió vinculado al préstamo sindicado obtenido de \$200 000 000,00, en el extremo cuya causalidad no fue sustentada, se concluye que no resulta deducible la parte del mismo vinculado a dicho monto no sustentado, al no haberse acreditado el cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que, en consecuencia, procede revocar la apelada en este extremo y disponer que la Administración, de los S/428 298,27 reconozca la deducción de los gastos por retenciones no domiciliados vinculados con las cargas financieras relacionadas al monto de \$30 000 000,00 y la parte proporcional de los \$100 000 000,00, conforme se ha dispuesto en la presente resolución, confirmándola en los demás extremos del presente reparo.

Que respecto a los criterios establecidos en los Informes N° citadas por la recurrente, cabe señalar que lo indicado en dichos informes no resulta vinculante para este Tribunal, sino únicamente para la Administración, según lo dispuesto por el artículo 94 del Código Tributario.



Tribunal Fiscal

N° 11557-1-2021

6. Gastos de desarrollo que corresponde a compra de casas al borde del tajo Raúl Rojas que constituye activo fijo

Que la recurrente sostiene que con la finalidad de expandir el y mantener la producción de la mina, realizó una serie de desembolsos que comprendieron la adquisición de viviendas y terrenos adyacentes al citado tajo, en cumplimiento de los compromisos asumidos en el Estudio de Impacto Ambiental (EIA)³⁴ del proyecto de “Ampliación del Tajo Abierto Raúl Rojas – Plan L”. Indica que, contrariamente a lo sostenido por la Administración, las inversiones realizadas, vinculadas al Plan L, fueron aplicadas a operaciones que tenían por finalidad posibilitar y preparar el acceso al yacimiento minero y su producción, a efectos de permitir la explotación y extracción de aproximadamente 3.5 millones de toneladas de mineral. Explica que, al encontrarse el referido tajo justo en el límite de la ciudad de Cerro de Pasco, comprendió la adquisición de viviendas y terrenos adyacentes que se tuvieron que condicionar para la continuidad del proyecto a efectos de poner la referida zona (del Plan L) en condiciones para su explotación. Agrega que los compromisos asumidos en el EIA forman parte del Plan L como parte de un proyecto minero, por lo que los desembolsos efectuados con la finalidad de implementar dicho plan en las 11.4 hectáreas del proyecto califican como gastos de desarrollo. Anota que, de no haberse realizado los desembolsos necesarios para la implementación del área de seguridad y del área verde, además del área de trabajo directo, no hubiera podido obtener las autorizaciones ambientales y administrativas correspondientes para poder desarrollar su proyecto. Refiere que si bien los activos observados fueron consignados en el registro de control de activos fijos, ello no enerva su naturaleza de gastos de desarrollo.

Arguye que resulta aplicable la NIIF 6 a los gastos de desarrollo al regular el tratamiento de los gastos preoperativos, por lo que si un activo tangible, como los inmuebles y terrenos, debe utilizarse para el desarrollo de un activo intangible como es la concesión minera, deben formar parte del valor del activo intangible. Reitera que el tratamiento contable inicial no implica que no tuviese derecho a que se le aplique el tratamiento tributario correspondiente.

Que menciona que la inscripción en Registros Públicos de los terrenos, inmuebles y los derechos que recaen sobre éstos, se efectuó con el propósito de habilitar la zona del Plan L y asegurar la explotación de los minerales, y no con la finalidad de disponer usar o vender los mismos. Añade que ni la Ley General de Minería ni la Ley del Impuesto a la Renta establecen como requisito para la deducibilidad del gasto que las empresas que incurran en el mismo tengan la obligación de contar con todas las autorizaciones administrativas correspondientes, siendo además que los terrenos, inmuebles y derechos que recaen sobre estos se encuentran ubicados sobre concesiones mineras de su titularidad, por lo que la obtención de las autorizaciones para el uso de los terrenos deviene en una simple formalidad que no supedita el desarrollo de la actividad minera, y lo que la Administración estaría creando y exigiendo con ello, es cumplir un requisito no contemplado legalmente, vulnerando el principio de legalidad.

Que anota que si bien todos los gastos incurridos no sólo han sido destinados a ampliar el referido tajo sino también a crear un área de seguridad y un área verde impuestas por la autoridad ambiental con la finalidad de aprobar el Plan L, la Administración no por ello puede desconocer los gastos de desarrollo incurridos como por la compra de casas que permitieron desarrollar sus labores de exploración y extracción de mineral. Alega que contaba con un instrumento de gestión ambiental válido y emitido conforme a ley como era el Programa de Adecuación y Manejo Ambiental (PAMA) que sustentaba la implementación y explotación del yacimiento.

Que en su escrito ampliatorio (fojas 11707 a 11717) la recurrente señala que la principal finalidad de la adquisición de inmuebles y terrenos era ejecutar el Plan L que tenía como objetivo principal asegurar la explotación de 3,5 millones de toneladas de mineral, así como cumplir con las obligaciones medioambientales establecidas en el EIA y así evitar impactos medioambientales significativos en la población e incrementar su seguridad. Anota que los gastos de desarrollo por adquisición de inmuebles y terrenos no califican como activo fijo, toda vez que queda claro que dichos inmuebles y terrenos nunca estuvieron destinados a su utilización en el desarrollo de sus actividades sino a su ulterior demolición para la preparación del área de minado, y que en el supuesto negado que se confirme el reparo, solicita que la

³⁴ En adelante, EIA.



Tribunal Fiscal

N° 11557-1-2021

Administración identifique los activos fijos, la fecha en que se inició su utilización en sus actividades y se determine su depreciación en los ejercicios correspondientes. Sostiene que el hecho que por normas contables un desembolso se registre como activo fijo no supone que automáticamente deba ser tratado como tal para efectos tributarios, teniendo en cuenta que en el Perú se ha recogido normativamente el Sistema de Balances Independientes, lo que se corrobora con lo establecido por el artículo 33 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, siendo que la Administración incurre en error al equiparar el concepto de activo fijo previsto en la norma contable con la calificación de gastos de desarrollo establecida en el artículo 75 de la Ley General de Minería. Refiere que si presentó oportunamente la comunicación de amortizar sus gastos de desarrollo en más de un ejercicio y que tal hecho no fue materia de controversia.

Que por su parte la Administración sostiene que la adquisición de bienes inmuebles, inscritos en Registros Públicos, no podían ser calificados como gastos de desarrollo debido a que eran bienes de naturaleza tangible, se encontraban registrados como activo fijo en la contabilidad de la recurrente, no se trataban de labores o trabajos que permitieran la explotación del mineral contenido en el yacimiento, sino que eran inversiones necesarias, que inclusive posibilitaban exploraciones para implementar una zona de seguridad y un área verde, entre otras obras o instalaciones exigidas o no por las normas de minería.

Que agregó que los inmuebles adquiridos inscritos en Registros Públicos se trataban de bienes de naturaleza tangible, sobre los cuales la recurrente podía disponer, usar o vender en el presente o futuro. Anota que la adquisición de inmuebles se habría iniciado en el año 2006, fecha en que la recurrente no contaba con las autorizaciones para cambiar el uso de los terrenos que eran de vivienda, lo que recién ocurrió con la Ordenanza Municipal N° OM-0015-2008-CM-HMPP del 3 de octubre de 2008, que clasificaba a los terrenos donde se ubicaban las operaciones mineras de la recurrente como área minera industrial. Refiere que la recurrente no contaba con el EIA aprobado que posibilitaría la explotación del yacimiento, puesto que mediante Resolución Directoral N° 021-2011-MEM-AAM de 18 de enero de 2011, se aprobó el EIA del proyecto "Ampliación del Tajo Abierto Raúl Rojas -Plan L", pudiéndose a partir de dicha fecha explotar la ampliación del proyecto Plan L.

Que del punto 8 del Anexo N° 5 de la Resolución de Determinación N° (fojas 7804 a 7818), se aprecia que la Administración reparó la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, por S/6 603 825,00, al denegar la solicitud de una deducción consignada en la declaración jurada rectificatoria que no calificaba como gasto de desarrollo (adquisición de viviendas y terrenos) sino como activo fijo, consignando como base legal, entre otros, los artículos 8 y 75 de la Ley General de Minería y el inciso o) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que al respecto, mediante el punto 7 del Anexo al Requerimiento N° (foja 7170), la Administración solicitó a la recurrente que señale por escrito si contaba con otros conceptos deducibles de la renta bruta del ejercicio que no hubieran sido incluidos en la declaración jurada anual, para lo cual deberá señalar expresamente el concepto y naturaleza de la deducción debiendo presentar para cada caso la documentación sustentatoria correspondiente como son: contratos celebrados y vigentes para el periodo en el cual procedería la deducción, facturas u otros comprobantes de pago, documentos que acrediten el pago o cobro de las operaciones, así como toda documentación administrativa y contable que permita verificar la procedencia de deducciones adicionales a las consignadas en la declaración jurada anual.

Que en respuesta al citado requerimiento, mediante escrito de 19 de junio de 2014 (fojas 7103 a 7113), la recurrente señaló que uno de los proyectos que se encontraba en desarrollo desde el año 2002 era el proyecto denominado "Ampliación del Tajo Abierto Raúl Rojas – Plan L"³⁵, cuya incorporación al Plan de Desarrollo Urbano de la Ciudad de Cerro de Pasco, se aprobó con el "Convenio de Concertación para el Desarrollo Urbano Ambiental y Minero" suscrito el 4 de setiembre de 2008 con la Municipalidad Provincial de Cerro de Pasco, siendo que mediante la Ordenanza Municipal N° 015-2008-CM-HMPP de 3 de octubre de 2008, se aprobó el citado plan de desarrollo urbano, considerando al Plan L como parte integrante del Tajo Abierto Raúl Rojas. Explicó que el Plan L constituía la fase 4 del minado del tajo abierto que se desarrollaba dentro de un área de 11,4 Ha, ubicada en el límite del tajo y el casco urbano del distrito de

³⁵ En adelante, Plan L.



Tribunal Fiscal

N° 11557-1-2021

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

Que según el punto 7 del Anexo al Resultado del Requerimiento N° (foja 7123), la Administración indicó que solicitó mayor información en el Requerimiento N° el cual desarrollaría el resultado del presente punto.

Que mediante el punto 6 del Anexo al Requerimiento N° (foja 5186), la Administración requirió presentar un listado por escrito y en medios magnéticos, de los gastos incurridos por compras de casas al borde del tajo abierto Raúl Rojas que son tratados como gastos de desarrollo y presentar los documentos que sustenten dichos gastos por los cuales solicita su deducción.

Que en respuesta al citado requerimiento, mediante escrito de 17 de setiembre de 2015 (foja 5068), la recurrente dejó constancia de que cumplió con presentar la información y documentación solicitada.

Que según el punto 6 del Anexo al Resultado del Requerimiento N° (fojas 5135 a 5148), la Administración dejó constancia que la recurrente solicitó que sean reconocidos como gastos de desarrollo, los desembolsos referidos a la adquisición de inmuebles y terrenos ubicados dentro del área de extensión del proyecto Plan L, así como los desembolsos relacionados a la demolición de dichos inmuebles.

Que en respuesta indicó que la adquisición de bienes inmuebles, inscritos en Registros Públicos, no podían ser calificados como gastos de desarrollo, al tratarse de bienes de naturaleza tangible, registrados como activo fijo en la cuenta contable 3392020000 - Proyectos de Tajo Abierto, y anotados en el Registro de Activo Fijo exhibido. Asimismo, sostuvo que en la medida que no se trataban de labores o trabajos para posibilitar la explotación del mineral contenido en el yacimiento, no podían ser calificados como gastos de desarrollo.

Que agregó que los inmuebles adquiridos si bien no serían usados como viviendas, sino que se destinarían para la preparación del área de minado (4.7 hectáreas), preparación del área de seguridad (2.6 hectáreas) y la creación de un área verde (4.1 hectáreas), se trataban de bienes de naturaleza tangible, sobre los cuales la recurrente podría disponer, usar o vender en el presente o futuro.

Que indicó que la adquisición de inmuebles se habría iniciado en el año 2006, fecha en que la recurrente no contaba con las autorizaciones para cambiar el uso de los terrenos que eran de vivienda, lo que recién ocurrió con la Ordenanza Municipal N° OM-0015-2008-CM-HMPP del 3 de octubre de 2008, que clasificaba a los terrenos donde se ubicaban las operaciones mineras de la recurrente como área minera industrial. Asimismo, refirió que la recurrente no contaba con el EIA aprobado que posibilitaría la explotación del yacimiento, puesto que mediante Resolución Directoral N° 021-2011-MEM-AAM de 18 de enero de 2011, se aprobó el EIA del proyecto "Ampliación del Tajo Abierto Raúl Rojas -Plan L", pudiéndose a partir de dicha fecha explotar la ampliación del proyecto Plan L.

Que manifestó que los desembolsos para la adquisición de inmuebles no eran operaciones que permitieran



Tribunal Fiscal

N° 11557-1-2021

el acceso al mineral para su explotación, sino que eran inversiones necesarias, que inclusive posibilitaban exploraciones para implementar una zona de seguridad y un área verde, entre otras obras o instalaciones exigidas o no por las normas de minería, todo lo cual no calificaba como gastos de desarrollo.

Que en atención a las consideraciones señaladas, la Administración concluyó que no procedería la deducción de la adquisición de bienes inmuebles y gastos vinculados a dichas adquisiciones durante el ejercicio 2009.

Que mediante el punto 21 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° (foja 1379), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente las conclusiones del procedimiento de fiscalización, entre ellas, la observación efectuada en el punto 6 del Anexo al Resultado del Requerimiento N° , a efectos que esta presentara sus descargos respectivos.

Que en respuesta al citado requerimiento, mediante escrito de 23 de noviembre de 2015 (fojas 1290 y 1291), la recurrente señaló que reitera sus argumentos legales expuestos en el procedimiento de fiscalización y precisó que la deducción vía declaración jurada rectificatoria, de los gastos de desarrollo por concepto de adquisición de inmuebles ascendía a S/6 603 825,25.

Que en el punto 17 del Anexo al Resultado del Requerimiento N° (foja 1353), la Administración dejó constancia que en el escrito presentado por la recurrente no se había señalado ningún argumento ni base legal adicional, por lo que mantuvo el citado reparo en los mismos sustentos señalados en el punto 6 del Anexo al Resultado del Requerimiento N°

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

Que la Norma VI del Título Preliminar del Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería³⁶, aprobado por el Decreto Supremo N° 014-92-EM, señala que son actividades de la industria minera, las siguientes: cateo, prospección, exploración, explotación, labor general, beneficio, comercialización y transporte minero.

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

Que el artículo 75 de la mencionada ley establece que los gastos de desarrollo y preparación que permitan la explotación del yacimiento por más de un ejercicio podrán deducirse íntegramente en el ejercicio en que se incurran o amortizarse en dicho ejercicio y en los siguientes hasta un máximo de 2 adicionales, precisándose en el tercer párrafo que el contribuyente deberá optar en cada caso por uno de los sistemas de deducción al cierre del ejercicio en que se efectuaron los gastos, comunicando su elección a la Administración al tiempo de presentar la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta, indicando, en su caso, el plazo en que se realizará la amortización y el cálculo realizado; y que la opción a que se refiere dicho artículo y el artículo anterior, se ejercerá respecto de los gastos de cada ejercicio, siendo que escogido un sistema, este no podrá ser variado respecto de los gastos del ejercicio.

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

Que para definir los alcances del concepto “gastos de desarrollo”, cabe señalar que en el “Manual de

³⁶ En adelante, Ley General de Minería.



Tribunal Fiscal

N° 11557-1-2021

aplicación práctica de las Normas Internacionales de Información Financiera en el sector minero³⁷, publicado por la Sociedad Nacional de Minería, Petróleo y Energía, se señala que las fases del ciclo de vida de un proyecto minero son las siguientes: i) cateo y prospección, ii) exploración geológica, iii) desarrollo y construcción, iv) producción o explotación y v) cierre y abandono.

Que sobre la etapa de desarrollo, el referido manual señala que: *“en esta fase se concluye la planificación y se ejecutan los trabajos de infraestructura necesarios para la explotación. Es claro que los trabajos dependerán del método de extracción, así como de la infraestructura para el transporte del mineral. El estudio de factibilidad permitirá seleccionar el método de explotación (subterráneo o tajo abierto), de acuerdo con las características del yacimiento y su viabilidad. La técnica de extracción subterránea se emplea, generalmente, cuando el mineral se encuentra a mucha profundidad. Por el contrario, si el yacimiento está cerca de la superficie, su tamaño es muy grande o se encuentra diseminado (esparcido), se usa la técnica de extracción a tajo abierto. Todo se planifica antes de extraer el primer gramo de mineral”.*

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

Que en el “Manual de Minería³⁸, publicado por _____, se indica que el desarrollo *“es la operación que se realiza para hacer posible la explotación del mineral contenido en un yacimiento. Consiste en los trabajos previos que se realizan para llegar al mineral desde la superficie, en otras palabras, significa establecer los accesos a las reservas minerales y prepararlas para su producción comercial. Si el proyecto es una mina subterránea se realizan trabajos de desarrollo para llegar hasta el mineral mediante galerías (túneles horizontales), chimeneas (túneles verticales o inclinados que no se comunican a superficie), piques (túneles verticales que salen a la superficie), rampas (túneles en forma de espiral), etc. Posteriormente se realizan trabajos de preparación es decir se diseña en el terreno la forma de cómo extraer el mineral estableciendo un método de minado. Al túnel principal de la mina se denomina comúnmente como socavón. En el caso de minas superficiales se realiza inicialmente un trabajo de desencape (sacar el material estéril que se encuentra encima del mineral) hasta llegar a la mena, posteriormente se realizan labores de acceso para la extracción del mineral y desmonte”.*

Que asimismo, ROSADO SILVA señala que: *“los gastos de desarrollo son todos aquellos desembolsos necesarios para llevar el descubrimiento a una etapa de producción -comercial- que principalmente tienen que ver con trabajos para remover la tierra, excavar y construir caminos y túneles de acceso al depósito”³⁹.*

Que además, BELAÜNDE MOREYRA precisa que: *“el desarrollo es legalmente parte de las atribuciones del concesionario y puede darse tanto en la fase de exploración como la de explotación”⁴⁰.*

Que el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC⁴¹), en su documento emitido para comentarios en torno a la Industria Extractiva, con relación al desarrollo, señala que: *“Establece el acceso a la reserva del mineral y otras actividades preparatorias para iniciar la producción. En la industria minera, puede incluir: excavaciones permanentes, desarrollo de pasivos y galerías, construcción de carreteras y*

³⁷ Documento electrónico al que se puede acceder en el siguiente enlace: <http://www.snmpe.org.pe/informes-y-publicaciones/manual-de-las-niif.html> (Visto el 21/11/2021).

³⁸ Véase en el siguiente enlace: http://proesmin.com/ManualMineria/Manual_Mineria.pdf (Visto el 21/11/2021).

³⁹ ROSADO SILVA, Elizabeth (2003). “Implicancias de las normas contables en la aplicación del Impuesto a la Renta acerca de los gastos mineros de exploración, preparación y desarrollo”. *Cuadernos Tributarios*, N° 28. Lima. Pág. 121. Puede verse en el siguiente link: https://ifaperu.org/wp-content/uploads/2020/07/13_08_ct28_ers.pdf (Visto el 21/11/2021).

⁴⁰ BELAÜNDE MOREYRA, Martín (2012). *Derecho Minero y Concesión*, cuarta edición. Lima: San Marcos. Pág. 66.

⁴¹ Por sus siglas en inglés: International Accounting Standards Committee.



Tribunal Fiscal

N° 11557-1-2021

túneles, remoción de escombros y residuos de la roca, entre otros. En la industria minera, el término de fase de desarrollo no incluye la instalación de infraestructura, maquinaria, equipos e instalaciones. La instalación de dichos activos se refiere a menudo como la fase de construcción, aunque el desarrollo y la construcción puede producirse simultáneamente⁴².

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

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

Que como se aprecia de lo actuado, la Administración desestimó la solicitud de deducción por concepto de amortización de gastos de desarrollo, incurridos en las actividades efectuadas en el ejercicio 2009, vinculados a la adquisición de inmuebles y terrenos y gastos relacionados, como parte del proyecto Plan L, incluidos en la declaración jurada rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio fiscalizado, al considerar que tales desembolsos no calificaban como gastos de desarrollo sino que constituían activos fijos.

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

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

Que a fin de sustentar la referida deducción, la recurrente presentó contratos de compra-venta de derechos y acciones y compra-venta de fábrica, respecto de predios ubicados en el distrito de Chaupimarca, de la ciudad de Cerro de Pasco, en el departamento de Pasco, licencias de demolición de algunos predios, copias de cheques de gerencia, entre otros, que se encuentran detallados en los Anexos 4, 4.1, 4.2, 4.3 4.4 del

Que cabe indicar que en la Resolución N° 09352-9-2021, al resolver una controversia de deducción similar en el marco de la fiscalización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, este colegiado indicó lo siguiente:

“Que en el presente caso, de la documentación mencionada se puede apreciar que el proyecto Plan L tenía por finalidad extraer aproximadamente 3,5 millones de toneladas de mineral, siendo que su área de influencia directa a ser intervenida se encontraba en el distrito de Chaupimarca, de la ciudad de Cerro de Pasco, departamento de Pasco, y se extendía sobre un área total de influencia de 11.4 Ha (que comprendía un área de minado de 4.7 Ha, un área de seguridad de 2.6 Ha, y un área verde de 4.1 Ha), tal como se indicó en el EIA⁴³, antes citado, por lo que resultaba necesaria la adquisición

⁴² Citado por 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. 380.

⁴³ De acuerdo a lo señalado por la Administración en el Anexo al Requerimiento N° la aprobación del EIA posibilitaría la explotación del yacimiento (folio 4764). Al respecto, cabe indicar que la Resolución Directoral N° 021-2011-MEM/AAM de 18 de enero de 2011, que aprobó dicho EIA señala en sus artículos 2 y 3 que la recurrente se encontraba obligada a cumplir con lo estipulado en el citado estudio y con los compromisos asumidos según el informe que lo sustenta.



Tribunal Fiscal

N° 11557-1-2021

de los inmuebles y terrenos de propiedad o posesión de la población involucrada propiamente con este proyecto, para que se proceda a la demolición de infraestructuras, así como el cumplimiento de las obligaciones y compromisos contraídos por la recurrente relacionados a la reposición y compensación respecto de dicha población, para así hacer posible la explotación de los recursos minerales, siendo que tal necesidad se ve corroborada con que, de lo contrario, la Municipalidad Provincial de Pasco no habría otorgado la calificación de "Industria Pesada" a las zonas que comprendían el proyecto Plan L, a fin de que sean compatibles con la actividad minera de la recurrente, lo que era requerido para ejecutar dicho plan.

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

Que por lo tanto, en la línea del señalado criterio, habiéndose concluido que los desembolsos observados califican como gastos de desarrollo, dado que fueron incurridos por la recurrente como parte del proyecto de expansión Plan L que hizo posible la extracción del mineral, resulta procedente la deducción por concepto de amortización de gastos de desarrollo, por lo que procede levantar el reparo y revocar la apelada en dicho extremo, debiendo la Administración tener en cuenta el procedimiento o metodología de cálculo de la amortización anual.

Que con respecto de que la Administración considera que los anotados desembolsos corresponden a la adquisición de activos fijos por parte de la recurrente; cabe señalar que el párrafo 6 de la Norma Internacional de Contabilidad - NIC 16 "Propiedades, Planta y Equipo", establece que las propiedades, planta y equipo son activos tangibles que: (a) posee una entidad para su uso en la producción o suministro de bienes y servicios, para arrendarlos a terceros o para propósitos administrativos; y (b) se esperan usar durante más de un periodo; y que de acuerdo con lo antes señalado se puede apreciar que la adquisición de los inmuebles y terrenos ubicados en el área de influencia del Plan L, fue efectuada como parte de dicho plan de expansión, el cual tenía como finalidad la extracción del mineral, siendo que incluso las infraestructuras adquiridas ubicadas en el área de expansión del referido plan fueron demolidas, no apreciándose en autos que tales inmuebles y terrenos hayan sido usados por la recurrente para el suministro de bienes o servicios a sus clientes; del mismo modo, no está acreditado que dicha adquisición haya tenido como propósito su posterior alquiler por la recurrente a los pobladores de la localidad o a terceros ni tampoco se advierte que dichos inmuebles hayan sido usados con propósitos administrativos, como por ejemplo, como oficinas de la recurrente. Asimismo, no está acreditado que la recurrente haya utilizado dichos inmuebles para sus fines durante más de un periodo.

7. Deducciones por reparos efectuados en la fiscalización del ejercicio anteriores

Que del punto 9 del Anexo N° 5 de la Resolución de Determinación N° (fojas 7802 a 7804), se aprecia que la Administración efectuó deducciones a la renta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009 proveniente de la fiscalización efectuada en el ejercicio 2008, por concepto de: i) Participaciones de trabajadores pagadas en el ejercicio 2009, por el importe de S/5 726 111,00, y ii) Instrumentos Financieros Derivados devengados en el ejercicio 2009, por el importe de S/125 718 000,00.

Que es del caso señalar que la recurrente interpuso recurso de reclamación contra la Resolución de Determinación N° ! emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2008 fojas 382 a 443), el cual fue resuelto mediante la Resolución de Intendencia N° declarándola fundada en parte (fojas 8898 a 9054), y que al ser apelada por la recurrente, fue resuelta mediante la Resolución del Tribunal Fiscal N° 09352-9-2021 de 25 de octubre de 2021, disponiendo, entre otros, que se levante el reparo por Instrumentos Financieros Derivados devengados en el ejercicio 2009 y se confirmó el reparo por Participaciones de trabajadores pagadas en el ejercicio 2009.

Que al haberse levantado el reparo por Instrumentos Financieros Derivados devengados en el ejercicio



Tribunal Fiscal

N° 11557-1-2021

2009 y confirmado el reparo por Participaciones de trabajadores pagadas en el ejercicio 2009, a que se refiere la Resolución de Determinación N° correspondiente, corresponde emitir similar pronunciamiento respecto de la diferencia temporal en que se sustenta la deducción analizada, correspondiendo en consecuencia levantar la deducción efectuada por concepto de Instrumentos Financieros Derivados devengados en el ejercicio 2009 y confirmar la deducción efectuada por concepto de Participaciones de trabajadores pagadas en el ejercicio 2009.

RESOLUCIONES DE DETERMINACIÓN N°

Que de la revisión al Anexo N° 2 de las Resoluciones de Determinación N° (foja 7788), emitidas por pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2009, se aprecia que la Administración modificó los coeficientes aplicables para determinar los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2009.

Que al respecto, el artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta, aplicable al caso de autos, señala 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 establecidos en los incisos a) y b) del mencionado artículo.

Que según el inciso a) del citado artículo 85, 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 se determinarán, fijando la cuota sobre la base de aplicar a los ingresos netos obtenidos en el mes, el coeficiente resultante de dividir el monto del impuesto calculado correspondiente al ejercicio gravable anterior entre el total de los ingresos netos del mismo ejercicio, siendo que los pagos a cuenta por los periodos de enero y febrero se fijarán utilizando el coeficiente determinado en base al impuesto calculado e ingresos netos correspondientes al ejercicio precedente al anterior, precisándose que, en este caso, de no existir impuesto calculado en el ejercicio precedente al anterior se aplicará el método previsto en el inciso b) del anotado artículo.

Que por su parte, el inciso b) del artículo 85 bajo comentario dispone que los contribuyentes que inicien sus actividades en el ejercicio efectuarán sus pagos a cuenta fijando la cuota en el 2% de los ingresos netos obtenidos en el mismo mes, así como también deberán acogerse a este sistema quienes no hubieran obtenido renta imponible en el ejercicio anterior.

Que respecto de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero y febrero de 2009, cabe señalar que la Administración tuvo en cuenta la determinación efectuada respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, contenida en la Resolución de Determinación N° (foja 9132), valor que estableció como consecuencia de los reparos efectuados un impuesto calculado de S/400 809 188,00, en función del cual se estableció un coeficiente de 0,1529 para calcular los mencionados pagos a cuenta.

Que del mismo modo, respecto de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo a diciembre de 2009, la Administración tuvo en cuenta la determinación efectuada respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008 contenida en la Resolución de Determinación N° (foja 441), valor que estableció como consecuencia de los reparos efectuados un impuesto calculado de S/177 932 213,00, en función del cual se estableció un coeficiente de 0,0830 para calcular los mencionados pagos a cuenta.

Que cabe señalar que a través de las Resoluciones N° 03388-1-2021 y 09352-9-2021, este Tribunal resolvió en vía de apelación las impugnaciones formuladas contra las Resoluciones de Determinación N° en las que se han levantado algunos de los reparos y se han mantenido otros, debiendo la Administración reliquidar las determinaciones del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2007 y 2008.

Que en ese sentido, la Administración deberá calcular el coeficiente aplicable a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2009 en función de la nueva determinación que efectúe con



Tribunal Fiscal

N° 11557-1-2021

relación al Impuesto a la Renta de los ejercicios 2007 y 2008, en cumplimiento de las mencionadas resoluciones.

Que teniendo en cuenta lo expuesto, procede revocar la apelada en el extremo de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2009, a fin que la Administración efectúe su reliquidación considerando lo señalado precedentemente en cuanto a la modificación del coeficiente aplicable.

Que en cuanto al cuestionamiento de la recurrente referido a que los valores girados por Impuesto a la Renta de los ejercicios 2007 y 2008 fueron impugnados oportunamente y, por tanto, no gozaban de eficacia y ejecutoriedad para efecto de modificar los coeficientes de los pagos a cuenta materia de autos, cabe señalar que el artículo 9 del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS, establece que todo acto administrativo se considera válido en tanto su pretendida nulidad no sea declarada por autoridad administrativa o jurisdiccional, según corresponda, en tanto que, según el artículo 203 del mismo cuerpo legal, los actos administrativos tendrán carácter ejecutivo, salvo disposición legal expresa en contrario, mandato judicial o que estén sujetos a condición o plazo conforme a ley.

Que en ese sentido, en tanto un acto administrativo que contenga la determinación de la obligación tributaria de la Administración no haya sido dejado sin efecto por ella misma, este Tribunal o la autoridad jurisdiccional, puede servir de sustento a la propia Administración para emitir pronunciamiento sobre otras obligaciones tributarias vinculadas con aquélla, lo que no vulnera el derecho de defensa ni el debido procedimiento, por lo que no resulta atendible el cuestionamiento de la recurrente.

Que sobre lo alegado por la recurrente en el sentido que no corresponde la aplicación de intereses y sanciones como consecuencia de la posterior modificación de los coeficientes efectuada en la fiscalización, para lo cual invoca el precedente vinculante contenido en la Sentencia de Casación N° 4392-2013 LIMA, corresponde señalar que mediante Resolución N° 05359-3-2017, publicada en el diario oficial «El Peruano» el 8 de julio de 2017, este Tribunal estableció como criterio que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, que: *«Corresponde la aplicación de intereses moratorios y sanciones por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, en caso que con posterioridad al vencimiento o determinación de la obligación principal se hubiera modificado la base de cálculo del pago a cuenta o el coeficiente aplicable o el sistema utilizado para su determinación por efecto de la presentación de una declaración jurada rectificatoria o de la determinación efectuada sobre base cierta por la Administración»*, siendo que según el acuerdo recogido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2002-10 de 17 de setiembre de 2002, los criterios adoptados por la Sala Plena del Tribunal Fiscal son de carácter vinculante para todos los vocales de este Tribunal, de modo que esta instancia no puede apartarse de ellos. En ese sentido, no resultan amparables en esta instancia los argumentos formulados por la recurrente con relación a este extremo.

RESOLUCIONES DE MULTA N°

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, aplicable en los periodos acotados, señala que constituye infracción 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 según el criterio adoptado por este Tribunal en las Resoluciones N° 13829-3-2009 y 02845-1-2010, entre otras, para efecto de la comisión de la precitada infracción debe existir el acto formal mediante el cual se modifique la determinación efectuada por el contribuyente, ya sea mediante la presentación de una declaración rectificatoria o la emisión de una resolución de determinación.

Que las Resoluciones de Multa N°

(fojas 7862 a 7885) fueron giradas



Tribunal Fiscal

N° 11557-1-2021

por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, sobre la base de la determinación efectuada a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2009, según las Resoluciones de Determinación N° valores respecto de los cuales solo se ha impugnado la modificación del coeficiente aplicable a dichos anticipos, por lo que estando al nuevo cálculo dispuesto en la presente resolución, corresponde revocar la apelada en este extremo, a fin que la Administración reliquide las precitadas resoluciones de multa.

Que en cuanto a que la infracción materia de análisis no se configuró por cuanto no está acreditado el dolo o intención, cabe señalar que el artículo 165 del Código Tributario establece que las infracciones tributarias se determinan en forma objetiva, siendo que la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178 del referido código sanciona el incumplimiento de una obligación formal, cual es la de presentar las declaraciones tributarias consignando en ellas datos reales y correctos, por lo que la ausencia de dolo o intención no exime al infractor de la sanción, criterio expuesto por este Tribunal en las Resoluciones N° 12434-4-2007 y 11209-4-2012, entre otras.

Que respecto de la Sentencia de Casación N° 1731-2007 LIMA y la sentencia recaída en el Expediente N° 115-97, cabe señalar que dichos pronunciamientos judiciales tienen efecto únicamente entre las partes involucradas, por lo que no resultan aplicables al caso de autos.

Que con relación a la alegada nulidad de las multas por no haberse seguido el procedimiento sancionador regulado en el artículo 234 de la Ley del Procedimiento Administrativo General⁴⁴, cabe indicar que las infracciones y sanciones en materia tributaria se encuentran reguladas expresamente por el Código Tributario y demás normas tributarias sobre la materia, siendo aplicable únicamente la Ley del Procedimiento Administrativo General en forma supletoria, tal como lo prevé la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, de modo que lo alegado en este extremo no resulta amparable.

Que con relación a que los intereses moratorios de las deudas tributarias aplicados por la Administración en virtud de la TIM vulneran los principios constitucionales de razonabilidad, propiedad e igualdad, ya que la TIM en comparación con la tasa que aplica la Administración para los pagos indebidos y en exceso, resulta irrazonable y desigual solicitando que se actualice la deuda aplicando una tasa de interés moratorio razonable equivalente a la establecida en el supuesto de devolución por pagos indebidos, esto es, 6%, cabe indicar que tales argumentos conllevarían a inaplicar lo dispuesto por el artículo 33 del Código Tributario, lo que no procede, siendo que conforme a la sentencia emitida el 18 de marzo de 2014 en el Expediente N° 04293-2012-PA/TC, el Tribunal Constitucional ha resuelto dejar sin efecto el precedente vinculante contenido en la sentencia emitida en el Expediente N° 03741-2004-PA/TC, conforme con el cual se autorizó a los tribunales administrativos –como el Tribunal Fiscal– a realizar el control difuso, por lo que esta instancia carece de facultades para ejercer dicho control.

Que el informe oral se realizó con la asistencia de los representantes de ambas partes, según se verifica de la constancia que obra en autos (foja 11817).

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

RESUELVE:

CONFIRMAR la Resolución de Intendencia N° 1 de 22 de noviembre de 2016 en el extremo referido a los reparos por Exceso de depreciación por aplicación de mayor tasa de depreciación, respecto del Reforzamiento de estructuras y otras construcciones y Relaveras; reparo por Intereses por préstamo respecto de i) Otorgar préstamos a subsidiarias y vinculadas y ii) Apertura de depósitos a plazo fijo; y respecto de la deducción efectuada por concepto de Participaciones de trabajadores pagadas en el ejercicio 2009; y **REVOCARLA** en lo demás que contiene, debiendo la Administración proceder de acuerdo con lo dispuesto en la presente resolución.

⁴⁴ Actualmente recogido en el artículo 254 del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS.



Tribunal Fiscal

N° 11557-1-2021

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/PM/rmh.

Nota: Documento firmado digitalmente