



Tribunal Fiscal

N° 07186-3-2020

EXPEDIENTE N° : 14995-2010
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multa
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 25 de noviembre 2020

VISTA la apelación interpuesta por [redacted] con Registro Único de Contribuyente (RUC) N° [redacted] contra la Resolución de Intendencia N° [redacted] emitida el 30 de setiembre de 2010 por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria¹- SUNAT, que declaró fundada en parte la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación N° [redacted] girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2006, y la Resolución de Multa N° [redacted] emitida por la comisión de la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene respecto del reparo al gasto por servicio de seguridad personal prestado a accionistas, directores y representantes legales que conforme con las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 657-1-2007 y 1275-5-2004, que este debe ser entendido en sentido amplio y que al ser de carácter excepcional, su deducción se ve limitada a las circunstancias en que se produce y a la razonabilidad del mismo, por lo que no se puede centrar el análisis de la causalidad en la necesidad o normalidad para la generación de ingresos gravados. Cita la Resolución del Tribunal Fiscal N° 668-3-99.

Que refiere que la Administración se limitó a señalar que el gasto no era indispensable para la empresa, que no correspondía al giro normal del negocio y que no cumplía con el principio de generalidad; además, no meritó las pruebas presentadas durante el procedimiento de fiscalización, tales como las cartas remitidas por grupos sediciosos al gerente y presidente del directorio, la denuncia policial de 27 de noviembre de 2004 y el Parte N° [redacted] siendo que los argumentos por los cuales no fueron aceptados dichos medios probatorios son de carácter subjetivo, y que debió tenerse en cuenta que las personas resguardadas integran de una familia cuya solvencia económica y éxito empresarial son de conocimiento público y los convierte en blanco de atentados. Precisa que en los últimos años los intentos de secuestro, robos y atentados se han incrementado. Invoca la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01153-5-2003.

Que agrega que adjunta fotocopia legalizada notarialmente de los boletos de viaje de Lima a Trujillo, en cuyo aeropuerto sus funcionarios son recogidos por un vehículo y el respectivo contingente de seguridad para ser conducidos a la mina y que si bien asumir los gastos de seguridad de sus ejecutivos implica una decisión unilateral, no existe norma que obligue a dos o más empresas a asumirlos en forma solidaria.

Que en cuanto al reparo por exceso de depreciación de activos fijos (plataformas de lixiviación), alega que en la resolución apelada, la Administración cambió la tasa de porcentaje de depreciación de 3% determinada en la fiscalización a la tasa de 10%, sin haber explicado el motivo por el cual llegó a tal conclusión, habiendo rechazado la aplicación de la tasa de 20%, por lo que dicha resolución no se encuentra debidamente motivada.

Que sobre el reparo por exceso de costo de ventas cargado a resultados, menciona que la Administración aduce que ha modificado el método de valuación; sin embargo, durante el procedimiento de fiscalización, la misma Administración señala que el método utilizado es el de promedio, que puede calcularse en forma periódica, siendo que si no estaba de acuerdo con la presentación del "Costeo de Inventarios 2006", debió determinarlo bajo el método PEPS a fin de compararlo con el cuadro presentado. Agrega que la Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento no contemplan como requisito indispensable señalar expresamente el

¹ Actualmente Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria.

1
[Handwritten signatures]



Tribunal Fiscal

N° 07186-3-2020

método a utilizar, sino que este debe elegirse y ser aplicado de manera uniforme. Cita la Resolución del Tribunal Fiscal N° 04063-5-2009.

Que en cuanto al reparo por gastos preoperativos cargados al gasto indebidamente, afirma que no tuvo certeza de la viabilidad del Proyecto Jongos, siendo que durante el procedimiento de fiscalización no presentó documentación sobre el inicio de la explotación del yacimiento minero; sin embargo, en la resolución apelada, la Administración se sustenta en el Estudio de Impacto Ambiental que proporcionó, según el cual las operaciones mineras del yacimiento Jongos se iniciarían en el año 2007, documento que no acredita fehacientemente tal situación sino que se consideran situaciones o supuestos específicos a fin de prevenir cualquier daño ambiental, máxime si el referido proyecto no se llevó a cabo. Señala que para calificar tales gastos como preoperativos, debía existir una certeza razonable de que la actividad de explotación minera se llevaría a cabo en el futuro, por lo que considera que no resulta aplicable la regla contenida en el inciso g) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, sino la regla general de la deducción en el ejercicio del devengo del gasto. Invoca las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 04971-1-2006, 00591-4-2008 y 03113-1-2006 y cita el artículo 74 del TUO de la Ley General de Minería, según el cual debe existir certeza de que la actividad minera se va a realizar a través de una producción mínima obligatoria, lo que no sucedió en su caso, pues al ser un proyecto trunco, los gastos incurridos en él van al resultado.

Que respecto de los reparos por derechos de vigencia cargados al gasto sin sustento, gastos de exploración y desarrollo cargados al gasto por duplicado y activo fijo cargado indebidamente al gasto, refiere que presentó el sustento documental correspondiente durante la fiscalización, y asimismo, manifestó respecto del reparo por derechos de vigencia, que es opción del contribuyente determinar si los gastos incurridos por tal concepto se envían al gasto o se amortizan en diez ejercicios, y cita la Resolución del Tribunal Fiscal N° 04473-3-2005. En cuanto al reparo por gastos de exploración y desarrollo cargados al gasto por duplicado, precisa que para un mejor análisis de la Cuenta 34 Intangibles, creó la Divisionaria 343010 Gastos de Investigación y Exploración, que fue utilizada para registrar desembolsos de naturaleza preoperativa y exploración. Sobre el reparo por activo fijo cargado indebidamente al gasto, afirmó que el servicio brindado por la y no implica la elaboración de planos destinados a la construcción de activo fijo alguno, sino que dicho servicio consiste en informarle si el cerro o la loma que desea usar para el depósito del desmonte es idóneo o no.

Que por su parte, la Administración sostiene respecto del reparo por derechos de vigencia cargados al gasto sin sustento, que en la etapa de fiscalización la recurrente presentó documentación sustentatoria acreditando el pago de los derechos de vigencia por el ejercicio 2006 por un total de US\$ 57 959,24, habiéndose contabilizado un egreso de caja de S/ 189 410,80 mediante el asiento contable 002-512 de junio de 2006, siendo que en diciembre de 2006, la recurrente reclasificó la Cuenta de Intangibles 341020, cargando a gastos en la Cuenta 983200 Gastos de Explotación – Otros servicios de terceros el importe de S/ 198 665,91 por el mismo concepto, mediante el asiento contable 0008-212, de lo cual se aprecia que la diferencia entre lo contabilizado como gasto y egreso de caja ascendente a S/ 9 255,11 no fue acreditada fehacientemente al no haber presentado documento alguno que permitiera establecer que dicho importe correspondía al pago que debía efectuar por los derechos de vigencia de las concesiones mineras.

Que en cuanto al reparo por gastos de exploración y desarrollo cargados al gasto por duplicado, refiere que de la información presentada por la recurrente en la etapa de reclamación, se observa que la Factura N° emitida por de 26 de diciembre de 2006, por concepto de servicios de perforación, fue cargada a la Cuenta 344010 – Gastos de Exploración y Desarrollo por duplicado mediante los Comprobantes de Diario de diciembre de 2006 N° (glosa: valorización diciembre AK Drilling LSS710) y (glosa: perforación RCD); además, en la relación de los gastos que conforman la Cuenta 344010 se incluyen en el mes de diciembre los montos de S/ 203 965,24 y S/ 203 901,46 por los conceptos de perforación RCD y Valorización diciembre AK Drilling LSS 710; asimismo, la recurrente reclasificó la Cuenta 344010 Gastos de Exploración y Desarrollo a la Cuenta 983200 - Gastos de Exploración y Otros Servicios de Terceros, no habiendo sustentado la recurrente por qué duplicó el cargo a gastos de la aludida factura.

2 P / 14 2



Tribunal Fiscal

N° 07186-3-2020

Que sobre el reparo por exceso de depreciación de activos fijos (Plataforma de lixiviación), indica que las plataformas de lixiviación constituyen obras de construcción necesarias para el proceso de lixiviación que no pueden ser usadas en otra actividad distinta a dicho proceso, y que el PAD de Lixiviación Fase 3 es un activo fijo con una vida útil de corta duración, a la cual no le resulta de aplicación la NIC 16 por exclusión señalada por la misma norma contable, y por tanto, corresponde efectuar su depreciación como "otros bienes del activo fijo" a razón del 10% anual.

Que en referencia al reparo por servicio de seguridad personal, menciona que este fue contratado a favor de los accionistas, directores y representantes legales de la recurrente, no habiendo acreditado las razones por las que tales personas requerían una protección personalizada y permanente, ni sustentado con documentación relativa a los cargos que ocupaban ni a las funciones que cumplían dentro de la empresa que justificaran los gastos observados, así como tampoco presentó documentación que acredite la frecuencia con la que viajaban a las instalaciones de la empresa ubicadas en el interior del país; asimismo, menciona que la recurrente no sustentó que tales gastos le sean propios pues tales personas eran también accionistas y directores de más de 20 empresas vinculadas, ni acreditó que se tratara de un gasto razonable, normal y proporcional en función a los ingresos del ejercicio.

Que respecto al reparo por exceso del costo de ventas cargado a resultados, señala que de acuerdo con los Estados Financieros Auditados del ejercicio 2006, la recurrente está autorizada a determinar el costo utilizando el método promedio ponderado, no pudiendo ser variado sin la autorización de la SUNAT; no obstante, aquella, utilizó el método de valuación PEPS, registrando el costo de ventas por valor de S/ 80 594 633,00, mientras que por la aplicación del método promedio se ha determinado el monto de S/ 79 937 637,00, con lo cual se estableció una diferencia de S/ 656 997,00, la cual que no ha sido desvirtuada por la recurrente.

Que en cuanto al reparo por activo fijo cargado indebidamente al gasto, indica que el monto materia del reparo corresponde a las Facturas N° y emitidas por la y por la elaboración de un estudio para el diseño y construcción de tres depósitos de Top Soil, los mismos que a la fecha de verificación de la culminación e instalación de la capacidad instalada de la concesión de beneficio "Virgen de Fátima", ya estaban construidos, en ese sentido, toda vez que el costo computable de dichos bienes del activo fijo comprende todos los costos incurridos en su construcción, entre ellos, el pago efectuado por el referido diseño, este debía ser incorporado como parte de este rubro y no ser cargado al gasto.

Que sobre el reparo por gastos preoperativos cargados al gasto indebidamente, refiere que en el ejercicio 2006 la recurrente no había iniciado la explotación del Proyecto Jongos, por lo que los gastos incurridos en este proyecto no podían deducirse en el ejercicio 2006, debiendo efectuarse su deducción a partir del ejercicio en el que se iniciara su explotación, la misma que según el Estudio de Impacto Ambiental se iniciaría en el año 2007.

Que de autos se aprecia que mediante Carta N° y Requerimiento N° (folios 1776, 1777 y 1811), notificados el 8 de noviembre de 2007, la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2006; y como consecuencia de dicho procedimiento emitió la Resolución de Determinación N° por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2006 por los siguientes reparos a la renta neta²: i) Exceso de derechos de vigencia cargados al gasto sin sustento, ii) Gastos de exploración y desarrollo cargados al gasto por duplicado, iii) Exceso de depreciación de activos fijos (plataformas de lixiviación), iv) Servicio de seguridad personal prestados a accionistas, directores y representantes legales no aceptados como gasto por considerarse un acto de liberalidad, v) Exceso del costo de ventas cargado a resultados, vi) Activo fijo cargado indebidamente al gasto, y vii) Gastos preoperativos cargados al gasto indebidamente. Asimismo,

² Cabe precisar que si bien la Administración también efectuó un reparo por fletes y seguros de exportación no deducibles por haberse exportado a valor FOB, la recurrente se desistió de la reclamación interpuesta contra la Resolución de Determinación N° en el extremo referido a dicho reparo, lo cual fue aceptado por la Administración mediante la resolución apelada (folios 2689, 2718 y 2719/reverso).



Tribunal Fiscal

N° 07186-3-2020

emitió la Resolución de Multa N° por la comisión de la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario (folios 1987 a 2025).

Exceso de derechos de vigencia cargados al gasto sin sustento

Que del Anexo N° 2 y el punto 2 del Anexo N° 9 a la Resolución de Determinación N° (folios 2013, 2014 y 2022), se tiene que la recurrente no presentó el sustento documentario de los pagos realizados por derechos de vigencia por un importe de S/ 9 255,11.

Que según el artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante Decreto Supremo N° 179-2004-EF, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por dicha ley.

Que dicho artículo recoge el principio de causalidad, el cual constituye una regla general para admitir la deducibilidad o no de los gastos y así determinar la renta neta de las empresas, de tal manera que solo son deducibles aquellos gastos que cumplan con el propósito de mantener la fuente productora de renta o generar nuevas rentas.

Que este Tribunal en las Resoluciones N° 02607-5-2003 y 08318-3-2004, entre otras, ha señalado que para que un gasto se considere necesario se requiere que exista una relación de causalidad entre los gastos producidos y la renta generada, debiendo evaluarse la necesidad del gasto en cada caso; asimismo, en la Resolución N° 06072-5-2003 se estableció que corresponde analizar si el gasto se encuentra debidamente sustentado con la documentación correspondiente y si su destino está acreditado.

Que el inciso j) del artículo 44 de la referida ley, antes de la modificación establecida por el Decreto Legislativo N° 970, disponía que no eran deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría, los gastos cuya documentación sustentatoria no cumplía con los requisitos y características mínimas establecidos por el Reglamento de Comprobantes de Pago.

Que por su parte, el artículo 9 del Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería, aprobado por Decreto Supremo N° 014-92-EM, establece que la concesión minera otorga a su titular el derecho a la exploración y explotación de los recursos minerales concedidos, que se encuentren dentro de un sólido de profundidad indefinida, limitado por planos verticales correspondientes a los lados de un cuadrado, rectángulo o polígono cerrado, cuyos vértices están referidos a coordenadas Universal Transversal Mercator (UTM).

Que el artículo 10 de la citada ley dispone que la concesión minera otorga a su titular un derecho real, consistente en la suma de los atributos que la referida ley reconoce al concesionario. Las concesiones son irrevocables, en tanto el titular cumpla las obligaciones que esta ley exige para mantener su vigencia.

Que de acuerdo con el artículo 39 de esta última norma, los titulares de las concesiones mineras están obligados al pago de derechos de vigencia a partir del año en que se hubiera formulado el petitorio.

Que este Tribunal en la Resolución N° 00343-3-2005 ha señalado que siendo la minería una actividad extractiva de riesgo a largo plazo, los titulares mineros requieren disponer de diversas concesiones en cuyas áreas realizarán sus actividades, de acuerdo a sus planes y estrategias operativas, para lo cual es preciso que paguen anualmente los derechos de vigencia de concesiones, y en consecuencia, tales derechos de concesiones constituyen un gasto necesario para las actividades mineras y cumplen el principio de causalidad de los gastos, siendo deducibles para determinar la renta neta.

Que mediante el Punto 6 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° (folio 1758), la Administración solicitó a la recurrente que presentara la documentación y detalle por los cargos a gastos efectuados en el mes de diciembre de 2006 en la cuenta 983200 Otros Servicios de Terceros, por un total de S/ 2 451 929,33.

2 P 4 H



Tribunal Fiscal

N° 07186-3-2020

Que en el Punto 6 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° (folios 1753 y 1754), la Administración señaló que la recurrente acreditó que efectuó el pago de los derechos de vigencia correspondientes al ejercicio 2006 por un total de US\$ 57 959,24 con la constancia de pago al y l de 30 de junio de 2006, habiendo contabilizado un egreso de caja de S/ 189 410,80 (asiento contable 02-512 de junio de 2006); no obstante, con posterioridad y por la misma operación, con asiento contable 08-212 de diciembre de 2006, la recurrente cargó al gasto a la Cuenta 983200 Gastos de Explotación – Otros Serv. de Terceros el importe de S/ 198 665,91, no habiendo presentado sustento documentario entre lo pagado por derechos de vigencia y lo cargado al gasto, por lo que procedió a reparar el importe de S/ 9 255,11.

Que mediante el Anexo N° 01 al Requerimiento N° emitido en virtud del artículo 75 del Código Tributario (folios 1067 y 1068), la Administración puso en conocimiento de la recurrente la citada observación a fin de que la desvirtuara, siendo que en el Anexo N° 1 al resultado del referido requerimiento (folio 1065), la Administración señaló que la recurrente no presentó escrito ni documentación al respecto, por lo que mantuvo el reparo.

Que de autos se aprecia que la recurrente efectuó el pago correspondiente a los derechos de vigencia el 30 de junio de 2006 por el importe de US\$ 57 959,24 (folios 1720 a 1722), advirtiéndose del asiento contable 02-512 de 28 de junio de 2006 que la recurrente registró una salida de dinero de S/ 189 410,80 (folio 1712); sin embargo, en el asiento contable 08-212 de diciembre de 2006 cargó al gasto a la cuenta 983200 Gastos de Explotación – Otros Servicios de Terceros el importe de S/ 198 665,95 (1715 a 1717), no habiendo sustentado la diferencia de S/ 9 255,11, no obstante haber sido requerida para ello, limitándose a indicar que se trata de un gasto deducible al encontrarse obligada al pago de derecho de vigencia de sus concesiones (folios 1736 a 1740), por lo que el reparo formulado por la Administración se encuentra arreglado a ley, correspondiendo confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que cabe precisar que en el presente caso no se cuestiona que los derechos de vigencia no constituyan gastos necesarios para las actividades mineras o que no cumplan el principio de causalidad, sino que la recurrente no sustentó la diferencia entre lo pagado y lo cargado al gasto por tal concepto, tal como se ha indicado precedentemente, por lo que no resulta amparable lo alegado por la recurrente en sentido contrario, así como la invocación a la Resolución del Tribunal Fiscal N° 04473-3-2005.

Gastos de exploración y desarrollo cargados al gasto por duplicado

Que de la revisión del Anexo N° 2 y del punto 3 del Anexo N° 9 a la Resolución de Determinación N° (folios 2011, 2012 y 2022), se aprecia que la Administración reparó la Factura N° al haber sido cargada al gasto por duplicado.

Que según el inciso o) del artículo 37 de la citada 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 de la aludida Ley General de Minería 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.

z P 5 14



Tribunal Fiscal

N° 07186-3-2020

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 dos adicionales.

Que mediante el Punto 6 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° (folio 1758), la Administración solicitó a la recurrente que presentara la documentación y detalle mediante escrito correspondiente por los cargos a gastos efectuados en el mes de diciembre de 2006 en la Cuenta 983200 - Otros Servicios de Terceros, por un total de S/ 2 451 929,33.

Que en el Punto 6 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° (folio 1753), la Administración señaló que la recurrente presentó documentación de la que se aprecia que la Factura N° emitida el 26 de diciembre de 2006 por fue provisionada por duplicado en la Cuenta 344010 - Gastos de Exploración y Desarrollo, según los comprobantes de diario de diciembre de 2006 N° 008-39 y 004-648, y posteriormente, ambas provisiones fueron reclasificadas a la Cuenta 983200 Gastos de explotación – Otros Servicios de Terceros, por lo que procedió a reparar el importe de S/ 203 965,24.

Que mediante el Anexo 01 al Requerimiento N° emitido en virtud del artículo 75 del Código Tributario (folios 1067 y 1068), la Administración puso en conocimiento la observación formulada y solicitó a la recurrente que presentase sus respectivos descargos a la observación formulada, siendo que en el Anexo N° 1 al resultado del referido requerimiento (folio 1065), la Administración señaló que la recurrente no presentó escrito ni documentación sobre aquella observación, por lo que mantuvo el presente reparo.

Que de autos se aprecia que la Factura N° emitida el 26 de diciembre de 2006 por (folio 1697), ha sido anotada de forma duplicada en la Cuenta 344010 según Comprobantes de Diario N° y (folios 1698 y 1699), de cuya verificación efectuada por la Administración fueron reclasificadas a la Cuenta de Gastos 983200 – Otros Servicios de Terceros habiendo la recurrente sustentado tal situación, por lo que al haberse duplicado la provisión de la citada factura, corresponde mantener el reparo formulado y confirmar la resolución apelada en dicho extremo.

Exceso de depreciación de activos fijos (plataformas de lixiviación)

Que como se advierte del Anexo N° 2 y el punto 4 del Anexo N° 9 a la Resolución de Determinación N° (folios 2002 a 2011 y 2022), la Administración estableció que la recurrente había depreciado los PAD de lixiviación Fase III con una tasa del 20%, correspondiendo la tasa del 3%.

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

Que el inciso f) del referido artículo 37 señala que resultan deducibles para determinar la renta neta de tercera categoría, las depreciaciones por desgaste u obsolescencia de los bienes de activo fijo, de acuerdo con las normas establecidas en los artículos siguientes de la citada ley.

Que según el artículo 38 de la ley en mención, 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, siendo que las depreciaciones se aplicarán a los fines de la determinación del impuesto y para los demás efectos previstos en normas tributarias, debiendo computarse anualmente y sin que en ningún caso puedan hacerse incidir en un ejercicio gravable depreciaciones correspondientes a ejercicios anteriores.

2 P / 6 14



Tribunal Fiscal

N° 07186-3-2020

Que el artículo 40 de dicha ley indica que los demás bienes afectados a la producción de rentas gravadas, distintos a los edificios y construcciones, se depreciarán aplicando sobre su valor el porcentaje que al efecto establezca el reglamento.

Que el inciso b) del artículo 22 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, 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 inciso³.

Que agrega la misma norma que la depreciación aceptada tributariamente será aquélla que se encuentre contabilizada dentro del ejercicio gravable en los libros y registros contables, siempre que no exceda el porcentaje máximo establecido en la presente tabla para cada unidad del activo fijo, sin tener en cuenta el método de depreciación aplicado por el contribuyente; y que en ningún caso se admitirá la rectificación de las depreciaciones contabilizadas en un ejercicio gravable, una vez cerrado este, sin perjuicio de la facultad del contribuyente de modificar el porcentaje de depreciación aplicable a ejercicios gravables futuros.

Que de otro lado, en la Resolución N° 351-2-98 se 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 de acuerdo con el Comprobante de Información Registrada de la recurrente (folio 2670), ésta se dedica a la extracción de minerales metalíferos no ferrosos y a la exportación.

Que de autos se tiene que mediante el punto 7 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° (folio 1758), la Administración solicitó a la recurrente que explicara la tasa de depreciación aplicada a los PADs de lixiviación, tal como se detalla en el Anexo 1.2 adjunto a dicho requerimiento (folio 1756).

Que mediante el Punto 7 del Anexo N° 1 al resultado del referido requerimiento (folios 1746 a 1753), la Administración dejó constancia de lo indicado por la recurrente, y señaló que el PAD de Lixiviación no estaba comprendido en la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 16, debido a las particulares características de la actividad minera que es diferente a la actividad industrial y comercial, siendo que al tratarse de construcciones, le corresponde depreciarse como tal a razón del 3% anual.

Que en el Anexo 1.1 al Resultado del Requerimiento N° (folio 1745), se aprecia el detalle de los activos denominados: *PAD Fase III A* y *PAD Fase III B*, que fueron depreciados por la recurrente con una tasa de depreciación del 20% anual y por los cuales la Administración considera que debió aplicar la tasa del 3% anual, originando un exceso de depreciación de S/ 1 258 697,19 por la variación de tasas, al indicar que se debe asignar el tratamiento de las construcciones para los efectos de su depreciación.

Que en el Punto 4 del Anexo N° 9 a la Resolución de Determinación N° (folios 2002 a 2011), el cual se sustenta en el Requerimiento N° se advierte que la Administración evaluó la naturaleza de los denominados PADs de lixiviación a fin de determinar si corresponde a la de un bien de activo fijo, llegando a la conclusión que toda vez que producirá beneficios futuros hacia la empresa cumple con la definición de activo contenida en el Marco Conceptual de las Normas Internacionales de Contabilidad.

³ La cual establece como porcentajes máximos de depreciación, 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 de enero de 1991: 10%; y para Otros bienes del activo fijo: 10%.

z P 7 y



Tribunal Fiscal

N° 07186-3-2020

Que al respecto, la Administración concluye que en el proceso de implementación de los PADs se ha verificado que se trata de construcciones, por lo que le corresponde una tasa de depreciación de 3% anual; no obstante, mediante la resolución apelada (folios 2704/reverso a 2716/reverso), la Administración procedió a efectuar un nuevo análisis en virtud de su facultad de reexamen establecida por el artículo 127 del Código Tributario.

Que en ese sentido, señala que para calificar a los activos fijos dentro de los alcances del artículo 39 de la Ley del Impuesto a la Renta, según el cual los edificios y construcciones se depreciarán a razón de 3% anual, no basta considerar las características de su construcción, sino que debe tenerse en cuenta la utilización del mismo y la expectativa de su vida útil, por lo que atendiendo a las características del diseño de la construcción del PAD de lixiviación, se puede calificar como una construcción, en tanto es el resultado de una obra de ingeniería fija y permanente; sin embargo, su finalidad es ser usada en el procesamiento de mineral, no pudiendo ser utilizada en alguna otra actividad que no sea el proceso productivo y, por otro lado, la vida de los PADs de lixiviación es relativamente corta para poder considerarla dentro de edificios y construcciones, siendo su vida limitada, es decir, son bienes que no se agotan inmediatamente sino que son susceptibles de ser utilizados durante un cierto lapso de tiempo, por lo que contablemente se debe considerar a efectos de su deducibilidad futura.

Que indica que, para efectos tributarios, el inciso b) del artículo 22 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta permite la depreciación conforme a los porcentajes máximos establecidos por cada rubro de los bienes de activo fijo, no permitiendo porcentajes mayores a los previstos en la norma, y concluye que a los PADs de lixiviación se les debe dar el tratamiento de "otros bienes del activo fijo", correspondiéndole una tasa de depreciación del 10% anual, por lo que rectificó el presente reparo en cuanto a la tasa de depreciación.

Que de acuerdo con el artículo 127 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF, el órgano encargado de resolver está facultado para hacer un nuevo examen completo de los aspectos del asunto controvertido, hayan sido o no planteados por los interesados, llevando a efecto cuando sea pertinente nuevas comprobaciones.

Que sobre el particular, cabe anotar que, si bien la Administración goza de la facultad para realizar un nuevo examen completo de los aspectos del asunto controvertido de conformidad con lo dispuesto por el artículo 127 del Código Tributario, ello no la faculta a modificar los fundamentos de los valores emitidos.

Que en tal sentido, toda vez que la Administración en la resolución apelada ha modificado el sustento o fundamento del reparo antes aludido, lo que no se ajusta a lo dispuesto por el aludido artículo 127, prescindiendo del procedimiento legal establecido, de conformidad con el numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario, procede declarar la nulidad de la apelada en dicho extremo.

Que de la revisión de los actuados se aprecia que la propia Administración habría reconocido que el reparo a la depreciación de los PAD de lixiviación Fase III, formulado en la resolución de determinación impugnada, carecía de sustento, y en vista de ello procedió a modificar su fundamento en instancia de reclamación; por lo tanto, dado que corresponde analizar el reparo según como fue establecido originalmente, se concluye que este no se encuentra debidamente sustentado, por lo que corresponde levantarlo⁴ y dejar sin efecto la Resolución de Determinación N° en dicho extremo.

Que estando al sentido del fallo, carece de relevancia emitir pronunciamiento respecto de los demás argumentos señalados por la recurrente en este extremo.

⁴ El acápite 76 del Glosario de Fallos empleados en las resoluciones del Tribunal Fiscal aprobado mediante Acta de Reunión de Sala Plena N° 2009-19 de 26 de octubre de 2009 y modificatorias, establece que cuando la Administración en virtud de su facultad de reexamen modifica el fundamento de los reparos en instancia de reclamación, corresponde declarar nula la apelada y dejar sin efecto el valor.



Tribunal Fiscal

N° 07186-3-2020

Servicio de seguridad personal prestados a accionistas, directores y representantes legales considerados como liberalidad

Que como se advierte del Anexo N° 2 y del punto 5 del Anexo N° 9 a la Resolución de Determinación N° (folios 1996 a 2001 y 2022), la Administración reparó los gastos vinculados al servicio de seguridad personal (guardaespaldas) prestado a accionistas, directores y representantes legales, calificándolo como acto de liberalidad, debido a que la recurrente no acreditó que dichos gastos resultaban necesarios para producir o mantener la fuente generadora de rentas.

Que el artículo 37 de la citada Ley del Impuesto a la Renta, señala que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley.

Que el último párrafo de la norma citada dispone que para efectos de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, estos deberán ser normales para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, generalidad para los gastos a que se refiere el inciso l) del referido artículo, entre otros.

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

Que por su parte, el inciso a) del artículo 44 de la aludida ley dispone que no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría los gastos personales y de sustento del contribuyente y sus familiares.

Que de autos se tiene que mediante el Punto 1 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° (folio 1264), la Administración señaló que del cruce de información efectuado a la (empresa vinculada), se observa que durante el ejercicio 2006 brindó servicio de seguridad a los señores (Gerente General y Presidente del Directorio), (Accionista, Director y Apoderado), (Accionista, Director y Apoderado) y (Accionista Director), por lo que solicitó a la recurrente que sustente por escrito y documentariamente la razonabilidad y proporcionalidad del gasto relacionado a la cantidad de guardaespaldas asignados a los referidos señores, conforme con el detalle contenido en el Anexo 1.1 adjunto al citado requerimiento (folio 1263).

Que mediante el punto 1 del Anexo N° 1 al resultado del aludido requerimiento (folios 1256 a 1261), la Administración dejó constancia de lo indicado por la recurrente, y señaló que de la información proporcionada por la aludida empresa se tiene que esta brinda protección a todos los locales, terrenos y unidades de producción de la recurrente, ubicados tanto el Lima como en provincias, así como en el Centro Minero ubicado en la provincia de Santiago de Chuco, encontrándose debidamente resguardados por agentes de seguridad, tal como se detalla en el Anexo 1.1 adjunto (folio 1255), lo cual evidencia que la recurrente se encontraba adecuadamente protegida ante cualquier amenaza que pudiera poner en riesgo la continuidad del negocio. Adicionalmente, las cartas que habrían sido remitidas por grupos sediciosos, exhibidas por la recurrente, no señalan a quiénes están dirigidas, y que el motivo de las mismas no tiene vinculación con la generación de renta gravada; y además, que dichas amenazas se habrían efectuado en la zona donde se encuentra el centro minero, el cual cuenta con el suficiente personal de vigilancia (de 70 a 129 agentes para el año 2006). Asimismo, el intento de secuestro del señor en circunstancias que salía de un criadero de caballos, no acredita que haya estado vinculado al hecho que fuera directivo de la recurrente, pudiendo haber ocurrido a cualquier otra persona que hubiera estado en iguales circunstancias.

9



Tribunal Fiscal

N° 07186-3-2020

Que por lo expuesto, la Administración consideró que no existe razonabilidad y necesidad en el gasto generado para brindar seguridad a señores

y al no haber demostrado la recurrente que se hubieran realizado prudencialmente, es decir, que guardaran proporción con la posibilidad de que dichos señores pudieran sufrir algún tipo de agresión, así como el grado de especialización e importancia que tienen, que implicara que su trabajo no pudiera ser realizado por otro trabajador, lo cual podría afectar la marcha de la empresa.

Que asimismo, refirió que tres de los cuatro funcionarios beneficiados con el servicio de guardaespaldas, y desempeñan el cargo de directores, no habiéndose especificado la labor que desempeñan dentro de la empresa y el tipo de relación de dependencia que tienen con ella, relación que sí la tiene el Gerente Financiero, el Contador General y el Controller, cargos directivos dentro de la empresa, los cuales no tienen asignados personal de seguridad personal, por lo que no existe generalidad en el referido gasto.

Que por otro lado, la Administración indicó que se ha verificado que los accionistas, directores y funcionarios de la recurrente, a los que se les brinda el servicio de seguridad personal, son a su vez accionistas, directores y funcionarios de otras empresas vinculadas, sin embargo, la recurrente asume el total del gasto de seguridad personal, tratándose de una decisión personal que cuenten con resguardo, y en consecuencia, de una liberalidad por parte de aquélla.

Que en ese sentido, la Administración concluyó que no existe razonabilidad y generalidad en los gastos de servicios de seguridad personal prestados a los referidos señores, considerándose un acto de liberalidad, el cual no cumple con el principio de causalidad al no haberse demostrado que tales gastos resultan necesarios para producir y mantener la fuente generadora de renta.

Que mediante el Anexo 01 al Requerimiento N° emitido en virtud del artículo 75 del Código Tributario (folios 1067 y 1068), la Administración puso en conocimiento de la recurrente los resultados del procedimiento de fiscalización a fin de que desvirtuara las observaciones formuladas, siendo que en el Anexo N° 1 al resultado del referido requerimiento (folios 1060 a 1062), la Administración dejó constancia del escrito presentado por la recurrente y reiteró que no existe razonabilidad y generalidad en los referidos gastos, el cual constituye un acto de liberalidad que no cumple con el principio de causalidad, por lo que mantuvo el presente reparo.

Que obra en autos la Carta N° y los Requerimientos N° y (folios 417, 422 a 425 y 431), mediante la cual la Administración comunica a el inicio del cruce de información a efectos de determinar la procedencia de la deducción del gastos de la recurrente relacionado al presente reparo, a través del cual dicho proveedor manifestó que brindó servicios de seguridad personal a los funcionarios e instalaciones de la recurrente, tanto en la mina como en la oficina principal en Lima y Trujillo, entre otros, durante los meses de enero de 2005 a diciembre de 2006 en función al contrato de fecha 1 de octubre de 2005 y la adenda de fecha 15 de octubre de 2005 (folios 412 y 413).

Que de acuerdo con el Comprobante de Información Registrada de la recurrente (folio 2670/reverso), se advierte que los señores y entre otros, son accionistas de la recurrente en la misma proporción (16,67%), desde el 26 de julio de 2000.

Que en el caso de autos resulta relevante mencionar que el mismo reparo ha sido analizado en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 05849-1-2015 y 07138-8-2018 emitidas a la recurrente por el Impuesto General a las Ventas de agosto de 2005 a julio de 2006 e Impuesto a la Renta del ejercicio 2005, concluyéndose en dichas resoluciones que los gastos por "Servicios de seguridad personal prestados a accionistas, directores y representantes legales" no cumplían con el principio de causalidad al constituir un acto de liberalidad.

z P / 10 R



Tribunal Fiscal

N° 07186-3-2020

Que así, en la citadas resoluciones se analizaron los desembolsos por seguridad personal (guardaespaldas) brindado a (Gerente General y Presidente del Directorio), (Director y Apoderado), (Director y Apoderado) y (Director), por el que emitió diversas facturas, es decir, servicios de seguridad brindados a los mismos funcionarios y por el mismo proveedor que el caso materia de autos.

Que en la anotada Resolución N° 05849-1-2015 se indicó que con la finalidad de rebatir el reparo determinado por la Administración, la recurrente señaló *“que dichos funcionarios así como sus familiares se encontraban expuestos a amenazas de daños contra su vida e integridad física, lo que justifica la contratación de “guardaespaldas” para la seguridad de tales personas, debido a que dichos funcionarios tienen poder de decisión en la empresa, y sin ellos se afectaría la producción o generación de rentas, para lo cual presentó: i) una carta con amenazas de muerte y contra la integridad física dirigida a uno de sus funcionarios y sus familiares, que habría sido remitida por el Partido Comunista del Perú (fojas 1213 y 1214); ii) un comunicado del Partido Comunista Peruano con amenazas de muerte, direccionadas a personas que no corresponden a los funcionarios (foja 121); iii) una denuncia policial efectuada por el Jefe de Seguridad de la recurrente (Campamento La Virgen) por una supuesta amenaza del Partido Comunista Peruano contra la integridad física de su gerente general, consignada en una pancarta, para lograr reivindicaciones a favor de la Comunidad de Tres Ríos y otras (fojas 1209 a 1211); y iv) un parte policial de una denuncia por comentarios referidos a la planificación de un posible secuestro de uno de los directores (fojas 1206 a 1208).”*

Que este Tribunal señaló en la referida Resolución N° 05849-1-2015 con relación a los medios probatorios presentados por la recurrente que *“del contenido de los tres primeros documentos antes mencionados, no se aprecia la relación que habría entre las amenazas de muerte o contra la integridad física tanto de los funcionarios y sus familiares y el desempeño de las funciones que realizan los primeros en la empresa, siendo que las alusiones y/o motivaciones de dichas amenazas se refieren a conductas personales de índole distinta a la laboral o empresarial propias del cargo que ocupan tales funcionarios, máxime si en el primer documento se menciona genéricamente un nombre (sin apellidos ni cargos) y en el segundo documento se menciona a personas distintas a los funcionarios beneficiarios del servicio de protección.”*

Que concluyó que *“si bien tales amenazas generarían la necesidad de seguridad (guardaespaldas), no está acreditado que tuvieran vinculación con las actividades o gestión empresarial desarrolladas como funcionarios de la recurrente, siendo evidente que si bien se puede verificar una necesidad de protección, los elementos presentados solamente acreditan que ésta surge dentro de la órbita de la esfera personal y privada de dichos beneficiarios. Por ello, los gastos analizados no podrían ser deducidos, pues no está acreditado que los citados servicios, que cubrían una necesidad de protección, tenían que ver con la actividad de la empresa.”*

Que en atención a lo expuesto, se verifica que mediante la citada Resolución N° 05849-1-2015, este Tribunal analizó los servicios de seguridad personal brindado a funcionarios de la recurrente que fueron prestados por el mismo proveedor, y en ese sentido, dado que en el caso bajo análisis tampoco se ha acreditado que los citados servicios tuvieran vinculación con las actividades o gestión empresarial que los aludidos funcionarios realizaban para la recurrente, corresponde emitir similar pronunciamiento, y en consecuencia, se concluye que el reparo efectuado por la Administración se encuentra conforme a ley, por lo que corresponde confirmar la resolución apelada en dicho extremo.

Que al no haberse acreditado en autos la causalidad del gasto, no resulta relevante emitir pronunciamiento sobre el cumplimiento de los criterios de razonabilidad y generalidad invocados por la Administración.

Que en cuanto al alegato de la recurrente referido a que conforme con las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 00657-1-2007 y 01275-2-2004⁵, el gasto por servicio de seguridad personal prestado a accionistas, directores y representantes legales debe entenderse en sentido amplio, cabe indicar que en dichas resoluciones se señaló que para la deducción de los gastos debe acreditarse la causalidad del gasto, esto

⁵ Si bien la recurrente hace referencia a la Resolución N° 1275-5-2004, ello corresponde a un error material, pues conforme con el Sistema de Información de este Tribunal (SITFIS), no existe ninguna resolución emitida con dicho número.



Tribunal Fiscal

N° 07186-3-2020

es, su vinculación directa o indirecta con la generación de rentas gravadas o mantenimiento de la fuente, lo que no ha ocurrido en el caso de autos.

Que asimismo, con relación a lo indicado por la recurrente respecto a que no se puede centrar el análisis de causalidad de tales gastos en su necesidad o normalidad para la generación de ingresos gravados, debe señalarse que en la Resolución N° 668-3-99, invocada por la recurrente, este Tribunal ha mencionado que el principio de causalidad es la relación que debe establecerse entre los gastos y la generación de renta o el mantenimiento de la fuente, situación que precisamente no se ha verificado en el caso de autos, de conformidad con lo expuesto precedentemente.

Que cabe anotar que contrariamente a lo afirmado por la recurrente, conforme se ha reseñado la Administración ha merituado la documentación presentada en el procedimiento de fiscalización, precisando los motivos por los cuales dicha documentación no acreditó la causalidad de los gastos acotados, tal como se advierte de la resolución apelada (folios 2699 y 2700).

Que respecto del argumento de la recurrente en cuanto a que se debió tener en cuenta que las citadas personas integraban una familia cuya solvencia económica y éxito empresarial es conocido públicamente y los convierte en blanco de atentados, y que en los últimos años en nuestro país los intentos de secuestro, robos y atentados se han incrementado, debe señalarse que conforme se ha precisado precedentemente, si bien tales amenazas generarían la necesidad de seguridad, la recurrente no acreditó que tuviera vinculación con las actividades o gestión empresarial desarrolladas como funcionarios de ella, por lo que no resulta aplicable la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01153-5-2003, citada por la recurrente.

Que sobre lo señalado por la recurrente en el sentido que asumir los gastos de seguridad de sus ejecutivos implica una decisión unilateral, no existiendo norma alguna que obligue a dos o más empresas a asumirlos en forma solidaria, cabe indicar que ello no enerva el hecho que la recurrente tuviera que sustentar la causalidad del gasto.

Que finalmente, en cuanto a la fotocopia legalizada notarialmente de los boletos de viaje de Lima a Trujillo, presentados por la recurrente en esta instancia, cabe indicar que dichos documentos constituyen pruebas extemporáneas, por lo que a fin de que sea admitidas, se requiere que la recurrente acreditara que la omisión de presentar la documentación solicitada en el procedimiento de fiscalización hubiera obedecido a causa no imputable a la recurrente o que se acredite la cancelación del monto reclamado vinculado a las pruebas presentadas o adjuntar carta fianza, lo que no hizo, por lo que no corresponde admitir las pruebas ofrecidas extemporáneamente, ello a tenor de lo dispuesto por el artículo 148 del Código Tributario.

Exceso del costo de ventas cargado a resultados

Que del Anexo N° 2 y el punto 6 del Anexo N° 9 a la Resolución de Determinación N° (folios 1992 a 1996 y 2022), se advierte que la Administración determinó que la recurrente ha cargado al costo de ventas un importe mayor al que le corresponde.

Que de conformidad con el primer párrafo del artículo 62 de la Ley del Impuesto a la Renta, los contribuyentes, empresas o sociedades que, en razón de la actividad que desarrollen, deban practicar inventario, valuarán sus existencias por su costo de adquisición o producción adoptando cualquiera de los siguientes métodos, siempre que se apliquen uniformemente de ejercicio en ejercicio: a) Primeras entradas, primeras salidas (PEPS); b) Promedio diario, mensual o anual (PONDERADO O MOVIL); c) Identificación específica; d) Inventario al detalle o por menor; y e) Existencias básicas.

Que el segundo párrafo del mismo artículo, añade que el reglamento podrá establecer, para los contribuyentes, empresas o sociedades, en función a sus ingresos anuales o por la naturaleza de sus actividades, obligaciones especiales relativas a la forma en que deben llevar sus inventarios y contabilizar sus costos.

2 P A 12 RY



Tribunal Fiscal

N° 07186-3-2020

Que por su parte, el inciso g) del artículo 35 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por Decreto Supremo N° 134-2004, preceptúa disposiciones referidas al control de inventarios y contabilización de costos, señalando que los deudores tributarios no podrán variar el método de valuación de existencias sin autorización de la SUNAT y surtirá efectos a partir del ejercicio siguiente a aquél en que se otorgue la aprobación, previa realización de los ajustes que dicha entidad determine.

Que en los párrafos 25 y 27 de la NIC N° 2 - Existencias⁶, se establece que el costo de los inventarios se asignará utilizando los métodos de primera entrada primera salida, conforme con el cual se asume que los productos en inventarios comprados o producidos antes, serán vendidos en primer lugar y, consecuentemente, que los productos que queden en la existencia final serán los producidos o comprados más recientemente; o costo promedio ponderado, según el cual el costo de cada unidad de producto se determinará a partir del promedio ponderado del costo de los artículos similares, poseídos al principio del periodo, y del costo de los mismos artículos comprados o producidos durante el periodo. El promedio puede calcularse periódicamente o después de recibir cada envío adicional, dependiendo de las circunstancias de la entidad.

Que es pertinente destacar que el reparo efectuado por la Administración se refiere únicamente a la valorización de las existencias de la recurrente, es decir, no se cuestionan las cantidades de los productos que forman parte del inventario final de la recurrente.

Que mediante el Requerimiento N° (folios 1229 y 1230), la Administración señaló que de acuerdo a la documentación proporcionada por la recurrente, tales como Libro Diario, Libro Mayor, Registro de Ventas, Comprobantes de Ventas, Resumen de Producción y Registro de Inventario Permanente, determinó una diferencia de S/ 656 997,99, según Anexo 1 adjunto (folio 1228), por lo que le requirió explicar y sustentar dicha diferencia.

Que en el Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° (folios 1224 a 1226), la Administración dejó constancia del escrito presentado por la recurrente, y señaló que a fin de sustentar el costo de ventas para el año 2006, ascendente a S/ 80 594 633,00, aquélla adjuntó un cuadro denominado "Costeo de Inventarios 2006", en el cual no explicó el método de valuación utilizado para determinar el referido costo de ventas, no obstante, verificó que el método de valuación utilizado por ella en la elaboración de dicho cuadro es el de Primeras Entradas Primeras Salidas (PEPS), siempre y cuando los ingresos de la producción de oro se hagan de forma quincenal, lo cual difiere de lo registrado en el Libro Diario y Libro Mayor, así como su Libro de Registro de Inventarios Permanentes (kárdex valorizado). Por otro lado, de acuerdo a la documentación presentada por la recurrente, el método de valuación de sus existencias autorizado y que viene utilizando es el Promedio, el cual no puede ser variado sin autorización de la SUNAT. En ese sentido, al no haber aplicado consistentemente este método en el cuadro presentado, así como en su contabilidad, se origina la diferencia en exceso cargado a resultado como costo de ventas por S/ 656 997,99, procediendo a repararlo.

Que mediante el Anexo 01 al Requerimiento N° (folios 1067 y 1068), la Administración, al amparo del artículo 75 del Código Tributario, puso en conocimiento de la recurrente los resultados del procedimiento de fiscalización a fin de que desvirtuara las observaciones formuladas, siendo que en el Anexo N° 1 de su resultado (folio 1060), la Administración dejó constancia que la recurrente no presentó escrito ni documentación alguna sobre este punto, por lo que mantuvo el presente reparo.

Que en el caso de autos, se advierte que la recurrente presentó un cuadro denominado "Costeo de Inventarios 2006" (folios 1222 y 1223), en el cual aquélla no señaló el método aplicado a fin de determinar el costo de ventas del ejercicio 2006, sin embargo, tal como indica la Administración, se aprecia que ella utilizó el método PEPS, valorizando las existencias al 31 de diciembre de 2006 por los últimos costos de producción, estableciendo un importe de S/ 80 594 633,00, el mismo que fue consignado en su declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2006 (folios 2117 a 2119).

⁶ Aprobada por la Resolución N° 034-2005-EF/93.01 vigente a partir del 1 de enero de 2006.



Tribunal Fiscal

N° 07186-3-2020

Que no obstante, en el acápite d) de la Nota 2 de los Estados Financieros al 31 de diciembre de 2005 y 2006 de la recurrente (folio 996), se señala que "(...) El costo se determina usando el método de promedio ponderado (...)", por lo que la valuación de las existencias utilizando este método, efectuada por la Administración (folio 1228), mediante la cual se determinó un costo de ventas del ejercicio 2006 de S/ 79 937 637,00, se encuentra conforme a ley, correspondiendo mantener el presente reparo y confirmar la apelada en este extremo.

Que respecto del argumento de la recurrente referido a que no entiende el motivo por el cual la Administración aduce que ha modificado el método de valuación cuando durante el procedimiento de fiscalización aquélla es la que señala que el método que está utilizando es el de promedio, debe indicarse que conforme se ha señalado precedentemente, el método de valuación autorizado y que venía utilizando la recurrente era el promedio, no obstante, del cuadro denominado "Costeo de Inventarios 2006", presentado por la recurrente se verificó que el método de valuación utilizado por ella en la elaboración de dicho cuadro es el de Primeras Entradas Primeras Salidas (PEPS), el cual no correspondía, por lo que no cabía que la Administración efectuara recálculo alguno bajo este último método, como pretende la recurrente.

Que en cuanto a lo señalado por la recurrente en el sentido que la Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento no contemplan como requisito indispensable señalar expresamente el método a utilizar, sino que éste se debe elegir y ser aplicado de manera uniforme, cabe precisar que la Administración indicó que la recurrente no explicó el método de valuación utilizado para determinar el costo de ventas a efecto de dejar constancia de aquello, mas no como una exigencia legal, no habiendo cumplido la recurrente con aplicar de manera uniforme el método elegido, tal como se ha analizado.

Que cabe precisar que no es aplicable al presente caso la Resolución N° 04063-5-2009, citada por la recurrente, en la cual se indicó que el recurrente debe acreditar que de acuerdo con el sistema de valuación de existencias que ha elegido, dicho costo corresponde a los ingresos por ventas devengadas en ese ejercicio, al tratarse de un caso distinto al de autos en que no existe cuestionamiento al devengo.

Activo fijo cargado indebidamente al gasto

Que de conformidad con el Anexo N° 2 y el punto 7 del Anexo N° 9 a la Resolución de Determinación N° (folios 1990 a 1992 y 2022), la Administración reparó las Facturas N° y emitidas por la y por el Estudio de Diseño del depósito Top Soil de la Unidad Minera La Virgen, las cuales fueron cargadas al gasto, correspondiendo que fueran imputadas al costo de construcción.

Que según el párrafo 16 de la Norma Internacional de Contabilidad - NIC N° 16, referida a Inmuebles, Maquinaria y Equipo,⁷ el costo de los elementos de propiedades, planta y equipo comprende, entre otros, todos los costos directamente atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la gerencia; asimismo, según su párrafo 7, un elemento de propiedades, planta y equipo se reconocerá como activo si, y solo si: (a) sea probable que la entidad obtenga los beneficios económicos futuros derivados del mismo; y (b) el costo del elemento puede medirse con fiabilidad; y de acuerdo con su párrafo 11, algunos elementos de propiedades, planta y equipo pueden ser adquiridos por razones de seguridad o de índole medioambiental.

Que de lo expuesto, se tiene que los bienes del activo fijo son aquellos bienes durables, usados por la empresa en el desarrollo de sus actividades, por lo que para determinar si un bien califica como activo fijo es imprescindible evaluar dos aspectos: i) El uso al que está destinado el bien, y ii) El tiempo por el que se espera usarlo.

Que mediante el punto 1 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° (folio 1218), la Administración solicitó a la recurrente que explicara el motivo por el cual fueron cargadas al gasto en el ejercicio 2006 las Facturas y N° emitidas por la y

⁷ Aprobada por la Resolución N° 034-2005-EF/93.01 vigente al año fiscalizado.



Tribunal Fiscal

N° 07186-3-2020

con RUC N° por el Estudio de Diseño para la Construcción del Depósito de Top Soil de la Unidad Minera La Virgen (activo fijo).

Que en el punto 1 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° (folios 1215 y 1216), la Administración dio cuenta del escrito y documentación presentados por la recurrente, y señaló que la construcción de los depósitos de Top Soil, incluidos en los gastos de preparación, como es el Estudio para el Diseño y Construcción del Depósito de Top Soil, de la Unidad Minera La Virgen cumple con los requisitos a) y b) para el reconocimiento de un activo fijo, indicados en el párrafo 7 de la NIC 16, esto es, que sea probable que la entidad obtenga los beneficios económicos futuros derivados del mismo, y que el coste del activo para la entidad pueda ser valorado con fiabilidad, por lo que le correspondía el tratamiento contable y tributario de tal. Por tal motivo, reparó el importe de S/ 25 256,25.

Que mediante el Anexo N° 01 al Requerimiento N° (folios 1067 y 1068), la Administración, al amparo del artículo 75 del Código Tributario, puso en conocimiento de la recurrente los resultados del procedimiento de fiscalización a fin de que desvirtuara las observaciones formuladas, no obstante, en el Anexo N° 1 a su resultado (folio 1060), se dejó constancia que aquélla no presentó escrito ni documentación al respecto, por lo que mantuvo el presente reparo.

Que obra en autos el "Estudio para el Diseño y Construcción del Depósito de Top Soil", elaborado por y en marzo de 2006 (folios 1533 a 1622), de cuya revisión se advierte que se señala que la recurrente "(...) se dedica a la explotación y procesamiento de material aurífero, para tal fin viene explotando el Tajo Abierto Suro Sur y Suro Norte una planta de beneficio (...)", siendo que como resultado de sus operaciones, ésta "(...) viene realizando el desbroce de material orgánico para tal fin requiere la construcción para el almacenamiento del material de top soil en el área de la UEA La Virgen, ubicado en el paraje de Tres Cruces, distrito de Cachigadan, provincia de Santiago de Chuco, Departamento de La Libertad (...)", por lo que entre los objetivos de dicho estudio se estableció "Diseñar y construir el depósito para el almacenamiento de material de top soil (...)", y los alcances de dicho estudio eran, entre otros, "Obras de diseño y análisis para la estabilización del depósito de top soil", para lo cual se desarrollaron trabajos de campo, habiéndose constituido personal técnico a la zona de estudio para verificar las condiciones físicas del área donde se construiría el referido depósito, así como trabajos de gabinete, que comprendieron el diseño de las obras de ingeniería y elaboración de planos con especificaciones técnicas para la construcción del depósito de top soil.

Que asimismo, se señala que existirían tres depósitos de top soil con volumen de almacenamiento de 411,41 m³, con un tiempo de operación de 7 años y que las actividades que se ejecutarían para su construcción contemplarían las normas legales vigentes exigidas por el reglamento para la protección ambiental en las actividades minero-metalúrgicas y el Código del Medio Ambiente de los Recursos Naturales. Finalmente, se estimó una inversión para ejecutar la construcción de los aludidos depósitos ascendente a US\$ 840 302,00.

Que de autos se aprecia que mediante Resolución Directoral N° 346-2007-MEM/AAM de 26 de octubre de 2007, el Ministerio de Energía y Minas aprobó el Estudio de Impacto Ambiental de la "Ampliación de Capacidad de la Planta de Beneficio de 2,250 TMD a 16,000 TMD" a desarrollarse en las concesiones mineras "Virgen de Fátima N° 2", "María Auxiliadora", "Bondadoso I" y "Green Dress 1", ubicadas en el distrito de Cachicadán, provincia de Santiago de Chuco, departamento de La Libertad (folios 767 a 771), ello en virtud de la recomendación favorable emitida a través del Informe N° (folios 745 a 766), en el cual se hace alusión a tres depósitos de suelo orgánico con capacidad de almacenamiento de 412,000 m³.

Que adicionalmente, del Informe N° de 3 de marzo de 2008 (folios 2129 a 2139), se observa que de la inspección efectuada por la Dirección General de Minería, se verificó que el material orgánico (top soil y turba) fue colocado en depósitos acondicionados para tal efecto, denominados botaderos de top soil.



Tribunal Fiscal

N° 07186-3-2020

Que de lo expuesto, se tiene que los aludidos depósitos de Top Soil tenían una vida útil superior a un año, por lo que debían ser reconocidos como activo fijo, y en ese sentido, las operaciones observadas por la Administración, consistentes en el estudio para su diseño y construcción, debían ser reconocidas como costo de dicho activo fijo y no como gasto, por lo que procede mantener el presente reparo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que carece de sustento el alegato de la recurrente en cuanto a que el servicio brindado por la y no implica la elaboración de planos destinados a la formación de activo fijo alguno, sino que dicho servicio consta en informarle si el cerro o la loma que desea usar para el depósito del desmonte es idóneo o no, pues como se ha señalado, el objeto del estudio efectuado por dicha empresa era diseñar y construir el depósito para el almacenamiento de material de top soil.

Gastos preoperativos cargados al gasto indebidamente

Que del Anexo N° 2 y punto 8 del Anexo N° 9 a la Resolución de Determinación N° (folios 1987 a 1990 y 2022), se aprecia que la Administración reparó el gasto deducido en el ejercicio 2006 correspondiente a gastos preoperativos relacionados al Proyecto Jongos, el cual no había iniciado su explotación o producción en dicho ejercicio.

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

Que el inciso d) del artículo 21 del reglamento de la referida ley, señala que la amortización a que se refiere el inciso g) del artículo 37 de la ley se efectuará a partir del ejercicio en que se inicie la producción o explotación, siendo que una vez fijado el plazo de amortización solo podrá ser variado previa autorización de la SUNAT. El nuevo plazo se computará a partir del ejercicio gravable siguiente a aquél en que fuera presentada la solicitud por el contribuyente sin exceder en total el plazo máximo de diez años.

Que de acuerdo con lo establecido por este Tribunal en la Resolución N° 04971-1-2006, el inciso g) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta permite la deducción de gastos de investigación, desarrollo o preoperativos vinculados con la expansión de las actividades de las empresas, es decir, que tienen por objeto lograr un nuevo producto o servicio, los cuales resultan necesarios para determinar si la inversión será adecuada o favorable para sus intereses, pero no condiciona tal deducción a la efectiva generación de ingresos, pues lo relevante es su potencialidad para generar beneficios futuros en el entendido que la inversión puede no ser exitosa.

Que de otro lado, en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02786-5-2010, entre otras, se ha establecido que el requisito reglamentario de efectuar la deducción de los gastos preoperativos a partir del ejercicio en que se inicie la explotación o producción no es aplicable en los casos en que no se llegue a ejecutar la expansión de actividades, ya sea por la imposibilidad de realizarla o por una decisión empresarial.

Que en el caso de autos, mediante el Anexo N° 1 al Requerimiento N° (folio 1102), la Administración solicitó a la recurrente que explicara por escrito adjuntando documentación, el motivo por el cual fueron cargados al gasto en la Cuenta 983200 - Otros Servicios de Terceros, los gastos incurridos en el Proyecto Jongos, durante el ejercicio 2006, por un total de S/ 571 232,41, conforme con el Anexo 1.1 adjunto (folios 1094 a 1101), si según la información presentada por aquella, las operaciones mineras correspondientes al referido proyecto se iniciarían en el año 2007 y corresponden a la explotación de caliza de alta y baja ley.

Que en el Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° (folios 1091 y 1092), la Administración dio cuenta del escrito presentado por la recurrente el 15 de agosto de 2008, y señaló que de acuerdo con lo establecido por el inciso g) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso d) del artículo 21 de su reglamento, los gastos preoperativos podrán deducirse a partir del ejercicio en que se



Tribunal Fiscal

N° 07186-3-2020

inicie la producción o explotación, por lo que la inversión incurrida en el Proyecto Jongos por un total de S/ 571 232,41 debe ser cargada a resultados en el período en que empiece la explotación de dicho proyecto, el cual sería el año 2007 según el Estudio de Impacto Ambiental presentado por la recurrente. Agrega que de acuerdo con lo manifestado por la recurrente en el referido escrito, aún no ha iniciado la explotación del aludido proyecto debido a que no se ha tomado la decisión sobre la procedencia o no de dicha inversión. Por lo expuesto, procedió a reparar el mencionado importe.

Que mediante el Anexo N° 01 al Requerimiento N° (folios 1067 y 1068), la Administración, al amparo del artículo 75 del Código Tributario, puso en conocimiento de la recurrente los resultados del procedimiento de fiscalización a fin de que desvirtuara las observaciones formuladas, siendo que en el Anexo N° 1 a su resultado (folios 1059 y 1060), la Administración dejó constancia del escrito presentado por la recurrente, e indicó que la deducción de los gastos preoperativos no está relacionada con la generación de renta, sino al inicio de la producción o explotación, lo que no ha sucedido en el ejercicio 2006, por lo que mantuvo el presente reparo.

Que conforme se advierte del Estudio de Impacto Ambiental Explotación de la Cantera de Caliza "Proyecto Jongos" (folios 1156 a 1175), la recurrente es titular de las concesiones mineras de roca caliza en el departamento de Ancash, siendo que el yacimiento de interés está ubicado en el distrito de Pampas, Provincia de Pallasca, departamento de Ancash, siendo que dicho proyecto pondrá en operación una mina a tajo abierto para explotar calizas de alta y baja ley, empleando cargadores y camiones y que dicha operación minera se iniciaría en el año 2007.

Que en ese sentido, considerando que la actividad económica de la recurrente es la extracción de minerales metalíferos no ferrosos, los desembolsos realizados por el referido Proyecto Jongos califican como gastos preoperativos, por cuanto éstos habrían sido incurridos a efecto de expandir las actividades de la empresa (nueva línea de negocio), como la misma recurrente señala, lo que se encuentra vinculado con su actividad gravada, aspecto que no es cuestionado por la Administración.

Que al respecto, conforme con el criterio adoptado en la aludida Resolución del Tribunal Fiscal N° 02786-5-2010, el requisito reglamentario de efectuar la deducción de los gastos preoperativos a partir del ejercicio en que se inicie la producción o explotación no resulta exigible en los casos que no se llegue a ejecutar la expansión de actividades, por lo que la recurrente válidamente podría considerar los referidos desembolsos como gasto deducible en el supuesto que no se llegue a ejecutar el proyecto mencionado.

Que de autos se aprecia que la Administración únicamente ha sustentado su observación argumentando que este gasto constituía un gasto preoperativo, que según el Estudio de Impacto Ambiental se iniciaría en el año 2007 y que de acuerdo con lo señalado por la recurrente, no cabía duda respecto a que la explotación de dicho proyecto no se inició en el año 2006, sin haber verificado si efectivamente el proyecto se realizó o no, por lo que al no encontrarse debidamente sustentado el presente reparo, procede levantarlo y revocar la resolución apelada en este extremo⁸.

Que dado que se ha declarado la nulidad de la Resolución de Determinación N° en el extremo referido al reparo por exceso de depreciación de plataformas de lixiviación, se ha levantado el reparo por gastos preoperativos cargados al gasto indebidamente y se han mantenido los demás reparos, corresponde que la Administración reliquide el importe por el que fue emitido dicho valor, considerando el nuevo pronunciamiento que emita respecto del referido reparo.

Resolución de Multa N°

Que la Resolución de Multa N° ha sido emitida por la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, y se encuentra vinculada al Impuesto a la Renta del ejercicio 2006 (folio 2025).

⁸ En similar sentido se ha pronunciado este Tribunal en la Resolución N° 02786-5-2010.



Tribunal Fiscal

N° 07186-3-2020

Que el numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por el Decreto Legislativo N° 953, aplicable al caso de autos, establecía que constituía 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 correspondiera en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyeran en la determinación de la obligación tributaria; y/o que generaran aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generaran la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares.

Que teniendo en consideración que la deuda contenida en la Resolución de Multa N° ha sido calculada sobre la base de los reparos contenidos en la Resolución de Determinación N° habiéndose declarado nula la apelada en el extremo referido al reparo por exceso de depreciación de plataformas de lixiviación, y levantado dicho reparo, asimismo, al haberse levantado el reparo por gastos preoperativos cargados al gasto indebidamente, y mantenido los demás reparos, corresponde revocar la apelada en tal extremo disponiendo que la Administración reliquide la sanción, considerando lo expuesto en la presente resolución.

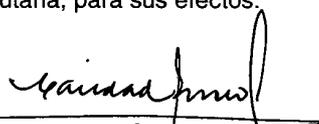
Que el informe oral se llevó a cabo el 20 de octubre de 2020 con la participación de la Administración como se aprecia de la Constancia del Informe Oral N° 1268-2020EF/TF (folio 2919).

Con los vocales Guarníz Cabell, Toledo Sagástegui y Huerta Llanos, e interviniendo como ponente la vocal Guarníz Cabell.

RESUELVE:

1. Declarar **NULA** la Resolución de Intendencia N° de 30 de setiembre de 2010, en el extremo referido al reparo por exceso de depreciación de plataformas de lixiviación y **DEJAR SIN EFECTO** la Resolución de Determinación N° en dicho extremo.
2. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° de 30 de setiembre de 2010, en el extremo referido al reparo por gastos preoperativos cargados al gasto indebidamente, y la multa vinculada a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2006; y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene, debiendo la Administración proceder de acuerdo con lo señalado en la presente resolución.

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


GUARNÍZ CABELL
VOCAL PRESIDENTE


TOLEDO SAGASTEGUI
VOCAL


HUERTA LLANOS
VOCAL


Farián Castillo
Secretaria Relatora
CC/FC/LG/ra