



Ministerio de
Economía
y Finanzas

Firmado Digitalmente por
GONZALEZ PONCE Manuel
Enrique FAU 20131370645
soft
Fecha: 28/06/2022
09:08:18 COT
Motivo: En señal de
conformidad



Tribunal Fiscal

N° 04420-4-2022

EXPEDIENTE N° : 9999-2016
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multas
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 17 de junio de 2022

VISTA la apelación interpuesta por _____ con RUC N° _____, contra la Resolución de Intendencia N° _____ de 11 de mayo 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° _____ a _____ giradas por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2012 y los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2012, y las Resoluciones de Multa N° _____ y _____ emitidas por la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario¹.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente en su recurso de apelación, escritos ampliatorios y de alegatos sostiene, entre otros, que la Administración ha excedido su facultad de reexamen establecida en el artículo 127 del Código Tributario con relación al reparo por deducción indebida de ingresos por operación con tercero, toda vez que los fundamentos (motivación o sustento) que constituyeron el motivo determinante del citado reparo fueron modificados en la instancia de reclamación. Al respecto señala que en etapa de fiscalización la Administración consideró que la compensación recibida por parte de Sedopal calificaba como una indemnización por lucro cesante; es decir, reconoció que sí hubo un daño susceptible de indemnización, solo que este calificaba como lucro cesante y, por dicho motivo, señaló que el mencionado ingreso se encontraba gravado con el Impuesto a la Renta; no obstante, en la resolución apelada el órgano resolutor sostuvo que no habían elementos para concluir que el daño ocasionado calificase como lucro cesante, contrariamente al motivo determinante del área acotadora.

Que señala con relación al reparo por exceso de amortización de gastos de desarrollo, que no existe ninguna regulación especial o general en la que se haya previsto para el procedimiento de amortización de gastos de desarrollo regulado por el artículo 75 de la Ley General de Minería, la aplicación de una tasa lineal o proporcional, ni un plazo obligatorio de 3 años. Refiere que en el segundo párrafo del artículo 75 de la citada ley, el legislador faculta al contribuyente a aplicar el sistema que considere conveniente para efectos de la amortización de los gastos de desarrollo; pero limita dicha facultad a un periodo máximo de tres ejercicios, siendo que, el propósito de dicha norma, es reconocer que la empresa minera amortice sus gastos de desarrollo en función a la realidad económica de la mina, es por ello que al no haber establecido el legislador tributario una limitación o condicionamiento respecto de la forma en cómo se amortizan los gastos de desarrollo, la amortización aplicable a cada ejercicio podrá efectuarse desde el año en el que se incurrió en el gasto, sin establecer ningún tipo de límite, tasa o procedimiento específico, salvo el plazo de tres años como máximo a fin de que se efectúe dicha amortización.

Que indica que de un análisis sistemático y finalista de la aludida norma se debe concluir que ha previsto que el procedimiento de amortización únicamente tiene como limitación que no exceda el plazo máximo de

¹ Cabe señalar que los citados valores han sido emitidos respecto de Empresa _____ con RUC N° _____ la cual fue absorbida por Compañía _____ (la recurrente).



Ministerio de
Economía
y Finanzas

Firmado Digitalmente por
FLORES TALAVERA Ada
Maria Tarcila FAU
20131370645 soft
Fecha: 27/06/2022 15:38:38
COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Ministerio de
Economía
y Finanzas

Firmado Digitalmente por
IZAGUIRRE LLAMPASI
Rossana FAU 20131370645
soft
Fecha: 27/06/2022 17:14:29
COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Ministerio de
Economía
y Finanzas

Firmado Digitalmente por
SANCHEZ GOMEZ Silvana Ofelia
FAU 20131370645 soft
Fecha: 27/06/2022 17:03:10 COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Tribunal Fiscal

N° 04420-4-2022

tres años para su aplicación, por lo que se encontraba facultada a amortizar sus gastos de desarrollo en dicho plazo en los porcentajes que estimase pertinentes; interpretar dicha disposición en otro sentido, implicaría una interpretación extensiva o analógica de la misma, lo que transgrede lo previsto por la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario.

Que manifiesta que el artículo 75 de la Ley General de Minería establece un plazo límite de 3 años para amortizar los gastos de desarrollo y no una obligación a amortizarlos en ese plazo, siendo que, de considerar que dicha norma regula la aplicación de una tasa proporcional al 33,33%, no existiría una justificación para la obligación de los contribuyentes de presentar el cálculo de la amortización, ya que esta resultaría innecesaria. Añade que en la citada norma no se prevé limitación alguna en cuanto a la posibilidad de que los gastos de desarrollo se amorticen integra o parcialmente con la tasa más conveniente al contribuyente, siempre que dicha amortización se realice en cualquiera de los 3 ejercicios que señala el citado artículo 75; lo contrario podría implicar que se restrinja injustificadamente el derecho de los contribuyentes mineros a amortizar sus gastos de desarrollo según la rentabilidad de la mina explotada, que es precisamente lo que busca la norma al posibilitar la amortización de los gastos de desarrollo en distintos periodos, siendo que, si el legislador hubiere estimado conveniente que la amortización de los gastos de desarrollo se efectuase de manera lineal y proporcional, como considera la Administración, dicha limitación hubiese sido establecida mediante norma expresa de rango legal.

Que refiere que el principio de legalidad prohíbe a la Administración hacer aquello que no está permitido (vinculación positiva), mientras que a los administrados se le permite hacer aquello que no está prohibido, salvo la ley lo prohíba expresamente (vinculación negativa). Al respecto menciona que el Tribunal Fiscal en la Resolución N° [redacted] y la Corte Suprema, en la sentencia de Casación N° [redacted] establecieron que por el principio de legalidad, debe tenerse en cuenta que, en el caso de los administrados, aquello que no está prohibido debe considerarse permitido; por ello, en cuanto al artículo 75 de la Ley General de Minería, si esta norma no prohíbe que la amortización de los gastos de desarrollo se efectúe con distintas tasas, entonces los contribuyentes sí están permitidos de aplicar distintas tasas para la amortización de los gastos de desarrollo.

Que menciona que la Resolución del Tribunal Fiscal N° 12603-8-2011 no resulta de aplicación a su caso, ya que se refiere a situaciones distintas, además de no constituir una resolución de observancia obligatoria, pues se analiza la amortización de concesiones mineras que tiene una base legal distinta a la de autos (artículo 74 de la Ley General de Minería).

Que añade que la Administración ha vulnerado el principio de reserva de ley al pretender establecer que la amortización de los gastos de desarrollo debe ser de forma lineal y proporcional, cuando el inciso o) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 75 de la Ley General de Minería solo establecen que el titular de la actividad minera puede deducir los gastos de desarrollo en el ejercicio en el que se incurren o amortizarlos en dicho ejercicio y en los dos ejercicios siguientes.

Que solicita que, dado el carácter accesorio de las resoluciones de multa, al momento de resolver, se consideren los argumentos desarrollados en el procedimiento contencioso tributario y, en consecuencia, también se dejen sin efecto las resoluciones de multa.

Que de otro lado, señala que corresponde que se declare la nulidad de las resoluciones de multa materia de la presente impugnación emitidas por la supuesta comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, toda vez que: (i) fueron emitidas sin haberse seguido un procedimiento administrativo sancionador previo, tal como lo exige el artículo 234 de la Ley del Procedimiento Administrativo General; y (ii) La conducta atribuida no se encuentra tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, debido a que no cuenta con un requisito indispensable del tipo de infracción (dolo o intención).

Que sobre el primer aspecto que menciona, señala que las multas impugnadas son nulas debido a que fueron emitidas sin haberse seguido un procedimiento administrativo sancionador previo, tal como lo exige el artículo 234 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, aplicable supletoriamente; cita al respecto las Sentencias recaídas en los Expedientes N° [redacted] y [redacted] precisando que recién con la publicación del Decreto Legislativo N° 1311, esto es, con posterioridad a la imposición de



Tribunal Fiscal

N° 04420-4-2022

las sanciones de multa impugnadas, se estableció que no serían aplicables a la SUNAT, el Tribunal Fiscal y otras administraciones tributarias lo dispuesto por el artículo 230 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, quedando claro entonces que antes de la entrada en vigencia de tal disposición no existía restricción alguna para aplicarlo. Asimismo, en cuanto a la conducta que se le atribuye, refiere que no se encuentra tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, dado que no cuentan con el requisito indispensable del tipo de infracción, esto es, el dolo o intención; sobre lo cual indica que el citado tipo infractor, por su propia naturaleza, requiere de la intencionalidad del sujeto al declarar cifras, datos falsos o al omitir circunstancias, y si bien el artículo 165 del Código Tributario establece que las sanciones serán determinadas de forma objetiva, ello solo constituye un principio general que se aplica a situaciones en que no se requiere específicamente de la intencionalidad del sujeto para que se configure la infracción, no siendo este el caso del numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, al tratarse de un supuesto excepcional, en el que la objetividad no basta para aplicar la sanción, requiriéndose por la gravedad de la sanción la intencionalidad o dolo del contribuyente, que en su caso no se ha producido. Cita a fin de sustentar su posición a la sentencia de Casación N° [redacted] y la sentencia emitida por la Sala Civil de la Corte Suprema de Justicia de la República recaída en el Expediente N° [redacted]. En ese sentido, solicita que se deje sin efecto la atribución de la comisión de la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario y, en consecuencia, se declare la nulidad y la improcedencia del cobro de las sanciones impuestas mediante las resoluciones de multa impugnadas.

Que respecto de la Resolución de Multa N° [redacted] solicita la aplicación del principio de retroactividad benigna, toda vez que esta sanciona la comisión de una infracción que a la fecha ya no se encuentra tipificada como una infracción, en virtud de la modificación dispuesta por el Decreto Legislativo N° 1311, por lo que corresponde que dicha sanción sea dejada sin efecto, para lo cual invoca el criterio establecido en la Sentencia de Casación N° [redacted].

Que sostiene que las resoluciones de multa impugnadas contienen intereses moratorios que fueron actualizados en virtud de la Tasa de Interés Moratorio (TIM) equivalente al 14.4%, lo que vulnera los principios de razonabilidad, propiedad e igualdad, al actualizarse la deuda sobre la base de la TIM que, a comparación de la tasa de interés aplicada para los pagos indebidos y en exceso, resulta irrazonable, desigual y discriminatoria, pues no existe justificación alguna que sustente el porcentaje establecido por la SUNAT; en tal sentido, solicita que se actualice la deuda tributaria contenida en dichos valores aplicando una tasa de interés moratorio razonable, equivalente a la establecida para el supuesto de devolución por pagos indebidos o por error. Cita a la Sentencia emitida por el Tribunal Constitucional en el Expediente N° [redacted].

Que por su parte, la Administración sostiene que como consecuencia del procedimiento de fiscalización definitiva por el Impuesto a la Renta del ejercicio gravable 2012, efectuó reparos a la renta neta imponible del citado tributo y periodo por deducción indebida de ingreso por operación con tercero y exceso de amortización de gastos de desarrollo, razón por la cual emitió la Resolución de Determinación N° [redacted].

detectando a su vez la comisión de la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, motivo por el cual emitió la Resolución de Multa N° [redacted]. Añade que el reparo efectuado a la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012 por el ingreso por operación con tercero, tuvo incidencia en la determinación de la base imponible del pago a cuenta del Impuesto a la Renta de diciembre de 2012, por lo que procedió a emitir la Resolución de Determinación N° [redacted] e impuso la multa respectiva contenida en la Resolución de Multa N° [redacted].

Que señala que reparó la renta neta imponible de dicho ejercicio por deducción indebida de ingreso por operación con tercero, por el importe de S/ 17 200 000,00, al considerar que la recurrente no acreditó que el concepto observado corresponda a una indemnización por daño emergente otorgado por el Servicio de Agua Potable y Alcantarillado de Lima, toda vez que, no se sustentó la pérdida actual ni su valuación relacionada, ni el citado incumplimiento o extinción con dolo, culpa inexcusable o culpa.

Que mediante el escrito de 7 de marzo de 2022, la Administración agrega que el hecho de reducir, por medio de la resolución apelada, los fundamentos del reparo no implica en modo alguno el cambio de su fundamento, siendo que el área acotadora no solo indicó que nos encontrábamos ante la existencia de un lucro cesante, sino principalmente, que la recurrente no demostró que la indemnización observada compense un daño sufrido, y si bien, como parte de su sustento llegó a señalar que el ingreso observado



Tribunal Fiscal

N° 04420-4-2022

correspondía a una indemnización por lucro cesante, no menos cierto es que, su principal fundamento fue considerar que la recurrente no pudo acreditar que el referido ingreso compensaba un daño emergente sufrido, por lo tanto no ha habido cambio de fundamento alguno, sino la redefinición de los argumentos utilizados, siendo el sustento considerado en la resolución apelada, uno que siempre existió desde fiscalización.

Que refiere, en relación con el reparo por exceso de amortización de gastos de desarrollo, que según el área acotadora, al haberse establecido un plazo de amortización de 3 ejercicios, correspondía aplicar una tasa de 33.33% en cada uno y no las diferentes tasas aplicadas por la recurrente, por lo que, se determinó una diferencia de S/ 11 625 276,00 (según anexo 1 al Resultado del Requerimiento N° 0121150000739), de mayor gasto de amortización, debiendo tomarse en consideración lo establecido mediante la Resolución N°

Que de autos se tiene que mediante Carta N° _____ SUNAT y Requerimiento N° _____ de fojas 1142 y 1169, notificados el 9 de abril de 2014, la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización definitiva por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, como resultado del cual se efectuaron diversos reparos, emitiéndose los siguientes valores:

- Resolución de Determinación N° _____ de fojas 1469 a 1502, por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, por reparos a la renta neta imponible del citado tributo y periodo por deducción indebida de ingreso por operación con tercero y exceso de amortización de gastos de desarrollo.
- Resoluciones de Determinación N° _____ a _____, de fojas 1413 a 1459, por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2012.
- Resoluciones de Multa N° _____ y _____ de fojas 1503 a 1506, por la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculadas a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012 y el pago a cuenta del Impuesto a la Renta de diciembre de 2012.

Que en tal sentido, la materia de controversia consiste en determinar si los mencionados reparos, así como las sanciones impuestas se encuentran arreglados a ley.

1. Resoluciones de Determinación N° _____ a _____

Que los artículos 60 y 61 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, establecen que la determinación de la obligación tributaria se inicia: 1. Por acto o declaración del deudor tributario; o, 2. Por la Administración Tributaria sea por propia iniciativa o por denuncia de terceros; siendo que la determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario está sujeta a fiscalización o verificación por la Administración Tributaria, la que podrá modificarla cuando constate la omisión o inexactitud en la información proporcionada, emitiendo la resolución de determinación, orden de pago o resolución de multa.

Que el primer párrafo del artículo 75 del mismo código prevé que concluido el procedimiento de fiscalización o verificación, la Administración Tributaria emitirá la correspondiente resolución de determinación, resolución de multa u orden de pago, si fuera el caso.

Que por su parte, el artículo 10 del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, aprobado por el Decreto Supremo N° 085-2007-EF, dispone que el procedimiento de fiscalización concluye con la notificación de las resoluciones de determinación y/o, en su caso, de las resoluciones de multa, las cuales podrán tener anexos.

Que de las Resoluciones de Determinación N° _____ a _____, de fojas 1449 a 1457, se advierte que dichos valores fueron emitidos por concepto de pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de febrero a noviembre de 2012 por el importe de S/ 0,00, sin efectuarse reparo alguno, conforme con las declaraciones juradas presentadas por la recurrente mediante los Formularios Virtuales PDT 621 N° _____ y _____, de foja 27, según se aprecia del Anexo N° 1 de las mencionadas resoluciones de determinación, de foja 1447, por lo que al encontrarse dichos actos conforme a ley, corresponde confirmar la resolución apelada en este extremo.



Tribunal Fiscal

N° 04420-4-2022

Que de la Resolución de Determinación N° de foja 1459, se advierte que fue emitida por el pago a cuenta del Impuesto a la Renta de enero de 2012 por el importe de S/ 0,00, conforme con la declaración jurada rectificatoria² presentada por la recurrente por el citado tributo y periodo, mediante el Formulario Virtual PDT 621 N° según se aprecia del Anexo N° 1 de la mencionada resolución de determinación, de foja 1447, por lo que al encontrarse dicho acto conforme a ley, corresponde confirmar la resolución apelada en este extremo.

2. Resolución de Determinación N°

a) Dedución indebida de ingreso por operación con tercero

Que de los Anexos N° 2 y 4 a la Resolución de Determinación N° de fojas 1466 a 1500, emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, se aprecia que la Administración reparó la renta neta imponible de dicho ejercicio por deducción indebida de ingreso por operación con tercero, por el importe de S/ 17 200 000,00, sustentándose, entre otro, en los Requerimientos N° y sus resultados; y el artículo 3 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que al respecto mediante el punto 1 del Requerimiento N° de fojas 612 y 613, la Administración solicitó a la recurrente que sustente la deducción de S/ 17 200 000,00 por el concepto de "provisión de contingencias", explicando su naturaleza, las cuentas contables que la conforman, la normatividad tributaria aplicada y documentación pertinente.

Que la recurrente señaló en respuesta al citado requerimiento, mediante el escrito de fojas 558 y 559, que la deducción observada corresponde a la indemnización por daño emergente pagada por el Servicio de Agua Potable y Alcantarillado de Lima (SEDAPAL), ya que se vio perjudicada por la falta de disponibilidad de mayores recursos hídricos requeridos para el Proyecto. Al respecto precisó que el no poder acceder a los recursos hídricos le causó un grave perjuicio, lo que fue reparado por SEDAPAL a través de la entrega del importe de S/ 17 200 000,00, debiendo tenerse en consideración que de acuerdo con lo establecido en el artículo 3 de la Ley del Impuesto a la Renta, no se consideran ingresos gravados a la parte de las indemnizaciones que se otorguen por daño emergente. En ese sentido, dedujo de la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, el citado importe, al tratarse de una indemnización por daño emergente recibida de SEDAPAL, concepto que no se encuentra gravado.

Que en el punto 1 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 595 a 602, la Administración dio cuenta de lo señalado por la recurrente e indicó que si bien esta última señaló que el concepto deducido corresponde a una indemnización por daño emergente recibida de SEDAPAL, no acreditó el daño causado ni la valoración de la pérdida; siendo que el ingreso obtenido por la recurrente no encaja en la definición de indemnización por daño emergente, ya que no existió un daño con consecuencia inmediata y directa por haber renunciado a la licencia de uso de agua que poseía en virtud de la Resolución Administrativa N° de 16 de octubre del 2000. Añadió que el acuerdo de transacción extrajudicial suscrito entre SEDAPAL y la recurrente constituye un acuerdo que es producto de un proceso de negociación que implicó un conocimiento del hecho con anticipación, desde que SEDAPAL aprobó efectuar la compensación, y la recurrente aceptó la misma, más aún cuando desde el 2009 se suscribió el contrato de concesión de la Obra de Tránsito del Proyecto Derivación Huascacocha Rímac y era previsible la necesidad del agua para el proyecto.

Que en consecuencia, dado que la recurrente no acreditó la deducibilidad de este concepto, correspondía reconocer este ingreso como renta gravada por ser un ingreso derivado de operaciones con terceros, por lo que procedió a adicionar a la base imponible el ingreso por S/ 17 200 000,00, obtenido como compensación por la renuncia a una licencia de uso de agua y que fue deducida indebidamente por la recurrente.

² En la que recogió la observación de la Administración respecto al coeficiente aplicable, habiendo cancelado los intereses moratorios generados como resultado de dicha omisión.



Tribunal Fiscal

N° 04420-4-2022

Que mediante el Anexo 1 del Requerimiento N° _____, de foja 208, la Administración requirió a la recurrente que sustentara la observación efectuada en el Resultado del Requerimiento N° _____ antes citado, a fin de que presentara sus descargos con la documentación correspondiente.

Que en respuesta al citado requerimiento, mediante el escrito de fojas 177 a 182, la recurrente señaló que la indemnización estuvo dirigida a suplir un detrimento patrimonial que sufrió, por lo que dicho concepto tuvo carácter resarcitorio, siendo que mediante el informe elaborado por la firma _____ de 29 de mayo de 2012, se realizó el análisis técnico que sustenta la indemnización que debía recibir a cambio de la no utilización de sus derechos de agua, detallándose los costos que asumió como consecuencia del daño sufrido por la pérdida de dicho derecho, por lo que el monto recibido tiene por finalidad dejar las cosas en el estado anterior al evento dañoso. Añadió que tuvo que proveerse de manera inmediata de un suministro de energía que pudiera suplir de manera idónea y oportuna la pérdida de la energía suministrada por sus centrales hidroeléctricas, siendo que para tal efecto, resultó necesario un suministro de energía termoeléctrica; que si bien iba a ser utilizado por un lapso corto de tiempo, representó un costo significativo de casi el doble de lo que cuesta el kilowatt por mes en comparación con la energía provista por una hidroeléctrica, y para suplir la carencia de energía eléctrica a largo plazo, no tuvo otra salida viable que tener que realizar una nueva línea de transmisión que le permitiera adquirir energía eléctrica del SEIN. Agregó, que como consecuencia inherente a la pérdida del derecho de uso de aguas que ostentaba, las centrales hidroeléctricas de San José y Francisco perdieron una gran parte de su valor, por lo que, tal como señala el informe, sin agua por utilizar, las obras civiles que significaron dichas plantas perdieron totalmente su valor, asimismo, los equipos utilizados en sus centrales hidroeléctricas perdieron una cantidad significativa de su valor, lo cual hubiera sido incluso más negativo de no poder relocalizarlas.

Que manifestó que en atención a lo expuesto, quedó demostrado que la pérdida del derecho de uso de agua la llevó a tomar medidas drásticas para evitar perjuicios mayores como la paralización de sus operaciones mineras, lo que ocasionó que los daños tuvieran que ser satisfactoriamente resarcidos, lo cual pudo lograrse, en primer lugar, por medio de una valorización de los desembolsos que naturalmente debían incurrirse, siendo que el daño sufrido tiene efectivamente una valorización económica que acredita el daño sufrido, por lo que queda demostrado que el ingreso tuvo carácter de indemnización resarcitorio, y, que en consecuencia, no se encuentra gravado con el Impuesto a la Renta.

Que en el punto 2 al Resultado del Requerimiento N° _____ de fojas 192 a 207, la Administración dio cuenta de lo señalado por la recurrente e indicó que:

- El ingreso obtenido por la recurrente no encaja en la definición de indemnización por daño emergente, ya que la renuncia a la licencia de uso de agua que fuera otorgada mediante la Resolución Administrativa N° _____ no implica un daño con consecuencia inmediata y directa.
- El ingreso obtenido producto del acuerdo con Sedapal, pasó por un proceso de negociación que implicó un conocimiento del hecho con anticipación, desde que Sedapal aprobó efectuar la compensación, la que posteriormente fue aceptada por la recurrente, precisando que era previsible la necesidad del agua para la obra de cuyo contrato fue suscrito en el año 2009.
- No acreditó haber sufrido un daño respecto del patrimonio existente, no existe en la contabilidad del periodo algún gasto respecto de un daño o pérdida de patrimonio producto del hecho de renunciar a la licencia de agua, tampoco las centrales hidroeléctricas han sido dadas de baja, siguiendo teniendo valor al cierre del ejercicio.
- En el informe utilizado para negociar el concepto observado, se señala la estimación de costos de eventos futuros, tales como el costo de comprar energía en sustitución más los costos del sistema eléctrico a construir, menos los ahorros de operación y mantenimiento y menos el valor de realización de esos activos, es decir, hechos que se realizarían en el futuro, y no hay referencia alguna a un hecho ya acontecido, es decir, no existe una pérdida previa a ser cubierta.
- Las centrales hidroeléctricas de la recurrente no han sido desactivadas, siendo que por el contrario tienen opciones de seguir operando y por ello se les sigue dando mantenimiento.
- En el supuesto que la indemnización hubiera sido para reponer total o parcialmente un bien del



Tribunal Fiscal

N° 04420-4-2022

activo, la recurrente, debió acreditar que la indemnización fue destinada a ese fin en el plazo establecido en el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta para la reposición, hecho que no se ha efectuado.

Que en ese sentido la Administración concluyó que, dado que la recurrente no acreditó que el ingreso obtenido compense un daño emergente sufrido, ni el costo de este, correspondía adicionar a la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012 el importe de S/ 17 200 000,00, obtenida por la renuncia a la licencia de uso de agua que tenía a su nombre.

Que al respecto, mediante el punto 1 del Requerimiento N° de fojas 84 y 85, la Administración solicitó a la recurrente que indicara por escrito con la documentación correspondiente y la base legal respectiva las razones por las que no se consideró como renta gravable el ingreso por S/ 17 200 000,00, obtenido por la indemnización en la transacción extrajudicial con Sedapal de 17 de diciembre de 2012, por la renuncia a la licencia de agua otorgada mediante la Resolución N° ya que fue incluido en las deducciones para la determinación del Impuesto a la Renta.

Que en respuesta al citado requerimiento, la recurrente mediante el escrito de fojas 42 a 51, señaló que los ingresos reparados por la Administración se encuentran inafectos con el Impuesto a la Renta, en aplicación de lo establecido en el inciso a) del artículo 3 de la Ley del Impuesto a la Renta, debido a que estos fueron recibidos por conceptos de indemnización de daños emergentes como consecuencia de la pérdida de la licencia de uso de agua, toda vez que el informe de valorización de indemnización acredita y demuestra que existían daños emergentes, lo cual no puede ser invalidado por el hecho de que se base en la adquisición de energía sustituta, debido a que los daños emergentes pueden comprender daños futuros. Agregó que el daño estuvo constituido por la pérdida de la Licencia de Uso, la cual, tuvo, entre otras, las siguientes consecuencias: las hidroeléctricas perdieron valor, toda vez que no contaban más con la Licencia de Uso que le permitía usar agua para la producción de electricidad; ya no cuenta con la energía eléctrica autoproducida de forma inmediata y por los siguientes 25 años, lo que puso en riesgo la extracción continua y constante de minerales.

Que añadió que presentó el informe preparado por el ingeniero Jefe de Centrales Hidroeléctricas en el que se señalan los trabajos de mantenimiento en que ha incurrido para la como consecuencia de la pérdida de su derecho al agua.

Que en el punto 1 del Resultado del Requerimiento N° de fojas 59 a 82, la Administración dio cuenta de lo señalado por la recurrente e indicó que, según el inciso 1 del artículo 1 de la Ley del Impuesto a la Renta, se encuentran gravados los ingresos que provengan de terceros, asimismo, el artículo 3 de la misma ley, establece, entre otros, en los incisos a) y b) del mencionado artículo, así como, en general, que constituye renta gravada de las empresas, cualquier ganancia o ingreso derivado de operaciones con terceros, así como el resultado por exposición a la inflación determinado conforme a la legislación vigente, siendo que la recurrente, justificó la deducción del ingreso observado al considerar que corresponde a una indemnización por daño emergente, concepto que no se encuentra gravado; no obstante ello:

- No acreditó el daño sufrido ni su costo, siendo que la licencia de uso del agua no se encontraba registrada como parte del activo de la recurrente, por ende, no existe una pérdida por baja de dicho bien; respecto de los costos adicionales no acreditó la efectiva realización de los hechos, tampoco la determinación de su costo, con excepción de la estimación de los ítems referidos a la adquisición de energía sustituta.
- No demostró que haya sufrido algún daño o disminución en su propiedad, no existe en la contabilidad un gasto o provisión de gasto futuro registrado por este concepto (pérdida o daño sufrido), ni se observa la baja de las centrales hidroeléctricas o equipos relacionados, en ese sentido, la renuncia a la licencia de uso de agua al no haber sido un hecho imprevisto sino acordado y como resultado de un proceso de negociación, no afectó en forma inmediata y directa el patrimonio existente de la empresa.
- La indemnización recibida para adquirir energía sustituta por los próximos 25 años responde, no a restituir un daño emergente en el presente ni uno futuro, dado que la energía eléctrica para 25



Tribunal Fiscal

N° 04420-4-2022

años aún no existía (se tenía infraestructura y capacidad para generarla, sin embargo, faltaba producirla), sino más bien a compensar el resultado de la operación de generación eléctrica que la recurrente ya no podría realizar por carecer de agua necesaria.

- No existe evidencia de un daño sufrido de forma previa a la indemnización y por ende que esta lo compense.
- El informe preparado por [redacted] deja en claro que el principal objeto del daño es un interés futuro, la producción de energía que hubiera podido obtener en los siguientes 25 años, y lo que se busca es resarcir la imposibilidad de producirla.
- En cuanto a los informes presentados respecto de las centrales hidroeléctricas, no se hace referencia a que tuvieran planes de desactivación, destrucción o desmantelamiento, por el contrario, indica que tienen opciones para seguir operando y por lo mismo se le sigue dando mantenimiento.

Que en ese sentido concluyó, entre otros, que, dado que la recurrente no acreditó que el ingreso obtenido compense un daño emergente sufrido, ni su costo, corresponde adicionar a la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012 el importe de S/ 17 200 000,00, obtenida por la renuncia a la licencia de uso de agua que tenía a su nombre.

Que el inciso c) del artículo 1 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, establece que el Impuesto a la Renta grava, otros ingresos que provengan de terceros.

Que el artículo 3 de la misma norma, dispone que los ingresos provenientes de terceros que se encuentran gravados por esta ley, cualquiera sea su denominación, especie o forma de pago son los siguientes: a) Las indemnizaciones en favor de empresas por seguros de su personal y aquellas que no impliquen la reparación de un daño, así como las sumas a que se refiere el inciso g) del artículo 24; y b) Las indemnizaciones destinadas a reponer, total o parcialmente, un bien del activo de la empresa, en la parte en que excedan del costo computable de ese bien, salvo que se cumplan las condiciones para alcanzar la inafectación total de esos importes que disponga el Reglamento. En general, constituye renta gravada de las empresas, cualquier ganancia o ingreso derivado de operaciones con terceros, así como el resultado por exposición a la inflación determinado conforme a la legislación vigente.

Que de acuerdo al Diccionario de la Real Academia Española, la palabra "dañar" significa "Causar detrimento, perjuicio, menoscabo, dolor o molestia", mientras que "daño emergente" se encuentra definido como "Valor de la pérdida sufrida o de los bienes destruidos o perjudicados".

Que Guillermo Cabanellas en el "Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual" (Vigésima Primera Edición), define la indemnización como el resarcimiento económico del daño o perjuicio causado, desde el punto de vista del culpable; y del que se ha recibido, enfocado desde la víctima. Haciendo referencia al Código Civil argentino, se señala que "Habrán daño siempre que se causare a otro algún perjuicio susceptible de apreciación pecuniaria o directamente en las cosas de su dominio o posesión, o indirectamente por el mal hecho a su persona, a sus derechos o facultades". "El daño comprende no solo el perjuicio efectivamente sufrido sino también la ganancia de que fue privado el damnificado por el acto ilícito ..."³.

Que como define Paulus – citado por Fernando De Trazegnies en su obra "La Responsabilidad Extracontractual" el daño emergente es "... el monto que para mí ya no es, lo que para mí deja de tener existencia..."; es decir, implica un empobrecimiento, una pérdida para el afectado. En tal sentido, la indemnización a que diere lugar este tipo de daño, está destinada a reconstruir el patrimonio que el acreedor tenía antes del incumplimiento o acto dañoso. De otro lado, el lucro cesante está relacionado con la eventual ganancia dejada de percibir como consecuencia del incumplimiento del deudor, esto es, con el crecimiento patrimonial que al acreedor hubiera obtenido de no haberse producido el incumplimiento⁴.

Que en la Resolución N° [redacted] este Tribunal ha dejado establecido que las indemnizaciones que no se encuentran gravadas con el Impuesto a la Renta son las destinadas a compensar un daño o perjuicio

³ Definiciones recogidas en la Resolución N°

⁴ Ídem Nota 3.



Tribunal Fiscal

N° 04420-4-2022

sufrido y hasta el límite del perjuicio, esto es, indemnizaciones relacionadas con daños emergentes, de modo que el exceso de la indemnización sobre el importe del daño causado al agraviado, constituye ingreso gravable, salvo las excepciones contempladas por la ley, ya que si la indemnización supera el daño, esta situación revertirá en un beneficio adicional para su perceptor gravado con el Impuesto a la Renta. La misma resolución agrega que el daño emergente implica un empobrecimiento, una pérdida para el afectado, en tal sentido, la indemnización a que diera lugar este tipo de daño está destinada a reconstruir el patrimonio que el acreedor tenía antes del incumplimiento o acto dañoso.

Que asimismo, este Tribunal en la Resolución N° _____ señaló que solo las indemnizaciones destinadas a compensar un daño o perjuicio sufrido que implique un menoscabo del patrimonio actual de una empresa, no se encuentran gravadas con el Impuesto a la Renta, de donde se tiene que la indemnización percibida a fin de cubrir el denominado "lucro cesante" sí está gravada con el Impuesto a la Renta, toda vez que está destinada a "sustituir" ingresos que en principio si se hubieran encontrado gravados con el impuesto, implicando un acrecentamiento del patrimonio de la empresa.

Que conforme se verificó en el procedimiento de fiscalización, de foja 58, la recurrente reconoció como ingreso en su contabilidad en el ejercicio 2012 el importe de S/ 17 200 000,00 en la Cuenta "Otros Ingresos Recuperación de Contingencias" mediante Asiento N° _____ de 30 de diciembre de 2012, como contrapartida debitó la Cuenta "C x C Diversos", no obstante, para efectos tributarios, el citado importe fue excluido de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, al haberse consignado como parte del rubro "Deducciones" de la declaración jurada anual del referido ejercicio.

Que la controversia en el presente caso se centra en determinar si el ingreso de S/ 17 200 000,00, que ambas partes coinciden en señalar que se origina como consecuencia de la renuncia a la licencia de uso de agua por parte de la recurrente; se encuentra gravado con el Impuesto a la Renta al corresponder a un ingreso obtenido de un tercero, como sostiene la Administración, o si, como indica la recurrente, se trata de una indemnización destinada a resarcir un daño, por lo que no estaría afecto al impuesto. Cabe precisar que no es materia de controversia el importe del ingreso observado, su reconocimiento en el ejercicio 2012, ni que fue obtenido por la recurrente de un tercero, esto es, del Servicio de Agua Potable y Alcantarillado de Lima (en adelante SEDAPAL).

Que conforme con lo establecido en el artículo 3 de la Ley del Impuesto a la Renta, y el criterio establecido por este Tribunal en la Resolución N° _____ de tratarse el importe antes indicado de una indemnización no gravada con el Impuesto a la Renta en el ejercicio 2012, correspondía que la recurrente acreditase que el mencionado concepto estaba destinado a compensar un daño o perjuicio sufrido en su contra, el cual, en su momento, implicó un menoscabo de su patrimonio, por lo que corresponde verificar si la documentación proporcionada para la recurrente acredita tal hecho.

Que al respecto como antecedente se tiene que mediante el Contrato de Transferencias de Hidroeléctricas suscrito el 14 de setiembre de 2000 de foias 360 a 370, _____ y _____, con intervención de la _____, transfirieron a la recurrente en propiedad real y enajenación perpetua las Centrales Hidroeléctricas de _____, ubicadas en el distrito de _____ del departamento de Pasco, dejándose constancia que a la fecha de suscrito el mencionado contrato el flujo de agua que abastecía a tales centrales estaba interrumpido, comprometiéndose ambas partes a comunicar al Ministerio de Energía y Minas y al Ministerio de Agricultura, acerca de dicha transferencia con el fin de que se expidan las autorizaciones de generación y los derechos de agua para la generación de energía eléctrica.

Que en ese sentido, mediante la Resolución Administrativa N° _____ de 16 de octubre del año 2000, de foja 533, la Dirección Regional Agraria de Pasco correspondiente al Ministerio de Agricultura, resolvió otorgar la Licencia de uso de agua superficial con fines energéticos a la recurrente, hasta por un caudal de 1000 litros por segundo (L/S) de las aguas provenientes de las Lagunas Shegui, Huaroncocha, Quimacocha, Naticocha, Lavandera y Llacsacocha, ubicados en el distrito de Huayllay, Provincia de Pasco.



Tribunal Fiscal

N° 04420-4-2022

Que de lo antes glosado se advierte que el 16 de octubre de 2000, la recurrente obtuvo la Licencia de uso de agua superficial de las Lagunas Shegui, Huaroncocha, Quimacocha, Naticocha, Lavandera y Llacsacocha, con el fin de abastecer de dicho recurso a las Centrales Hidroeléctricas de Francois y San José, previamente adquiridas.

Que de otro lado, mediante el artículo 1 del Decreto Supremo N° 018-2007-AG, se reservó, en favor de SEDAPAL, las aguas superficiales de libre disponibilidad en la microcuenca del Río Huascachaca hasta la desembocadura de la Laguna Huascacocha, por el plazo de 2 años contados a partir de la entrada en vigencia del citado decreto supremo y por un volumen anual de 23.97 MMC, para fines de desarrollo del Proyecto de Mejoramiento del Abastecimiento de Agua Potable de la Ciudad de Lima Metropolitana Mediante el Afianzamiento Hídrico de la Laguna Huascacocha-Marca IV, Proyecto Derivación Huascacocha-Rímac, volumen de agua que comprende al caudal ecológico. Cabe indicar que el 25 de mayo de 2011 mediante la publicación de la Resolución Jefatural N° 295-2011-ANA, la mencionada reserva fue ampliada por 2 años adicionales a partir del 30 de octubre de 2011, asimismo, mediante el artículo 1 de la Resolución Jefatural N° 208-2012-ANA, publicada el 23 mayo de 2012, se modificó la reserva de recursos hídricos otorgada mediante el citado decreto supremo, por un volumen anual de hasta 30,44 MMC/año.

Que en el artículo 2 del citado decreto supremo, se dispuso que los volúmenes de agua correspondientes a licencias de uso de agua actualmente vigentes en la cuenca antes referida y que producto de terminación, caducidad o revocatoria, puedan retornar a la situación de libre disponibilidad, pasarán automáticamente a formar parte de la reserva de agua establecida mediante el referido decreto supremo.

Que de lo glosado previamente se advierte que el 22 de marzo de 2007, con la publicación del Decreto Supremo N° 018-2007-AG, se reservó en favor de Sedapal, las aguas superficiales de libre disponibilidad ubicados en la microcuenca del Río Huascachaca hasta la desembocadura de la Laguna de Huascacocha, ámbito dentro del cual se encuentra el sistema de Lagunas Shegue, Huaroncocha, Yanamachay, Huandococha y Huascacocha, respecto de las cuales la recurrente contaba a partir del 16 de octubre de 2000 la Licencia de uso de agua superficial; ello con el objeto de desarrollar el Proyecto de Mejoramiento del Abastecimiento de Agua Potable de la Ciudad de Lima Metropolitana Mediante el Afianzamiento Hídrico de la Laguna Huascacocha-Marca IV, Proyecto Derivación Huascacocha-Rímac; asimismo, se señaló que las licencias de uso de agua vigentes que puedan retornar a la situación de libre disponibilidad, producto de la terminación, caducidad o revocatoria de tales licencias, pasarían automáticamente a formar parte de la reserva de agua establecida en favor de Sedapal. Nótese que mediante el citado decreto, no se puso fin o se revocaron las licencias de uso de agua vigentes respecto de las aguas superficiales que formaban parte de la microcuenca del Río Huascachaca hasta la desembocadura de la Laguna de Huascacocha; siendo que únicamente, se dispuso, que aquellas aguas que puedan retornar a la situación de libre disponibilidad producto de terminación, caducidad o revocatoria de las licencias vigentes a dicha fecha, pasarían a formar parte de la reserva de aguas superficiales otorgada en favor de Sedapal.

Que ahora bien a través del Acuerdo N° _____ de 29 de agosto de 2012, el Directorio de Sedapal acordó, entre otros, aprobar una compensación económica única, por todo concepto, a favor de la recurrente, que asciende a US\$ 6 565 306,00 equivalente a S/ 17 201 102,00 (importe determinado sobre la base del Informe Final de "Asesoría Técnica en Asuntos Energéticos dentro del marco del Contrato de Concesión del Proyecto de Derivación Huascacocha - Rimac"), por la renuncia total, irrestricta e incondicional a su derecho de uso de agua superficial con fines energéticos otorgada mediante la Resolución Administrativa N° _____ siendo que mediante Carta N° _____

de 7 de setiembre de 2012, Sedapal informó a la recurrente la decisión del directorio, y a su vez la recurrente mediante Carta de 5 de octubre de 2012, aceptó y brindó su conformidad a la propuesta efectuada por Sedapal, al haberlo acordado en la junta general de accionistas celebrada el 2 de octubre de 2012, en la que participó su principal accionista

Cabe precisar que lo antes descrito se encuentra detallado en los antecedentes del "Acuerdo de Transacción Extrajudicial", celebrado entre la recurrente y Sedapal, que obra de fojas 536 a 544.

Que el 7 de diciembre de 2012, la recurrente y Sepapal, suscribieron el Acuerdo de Transacción Extrajudicial que obra de fojas 536 a 544, mediante el cual, en la Cláusula Cuarta, pactaron lo siguiente: "La presente Transacción Extrajudicial tiene por objeto establecer y precisar una única compensación



Tribunal Fiscal

N° 04420-4-2022

económica por daño emergente que Sedapal pagará a favor de Chungar y precisar los compromisos que las partes asumen para solucionar la problemática relacionada a la disponibilidad de mayores recursos hídricos requeridos para el Proyecto Derivación Huascacocha - Rimac"; siendo que ambas partes, declararon que dicha transacción contenía y expresaba las concesiones recíprocas para arribar conjuntamente a la obtención de dicho fin, junto con los demás acuerdos consensuados libremente por ellas.

Que en ese sentido la recurrente se comprometió a lo siguiente:

"5.1.1 Ratifica su aceptación a la compensación económica única, por todo concepto, dispuesta a favor de Chungar, ascendente a S/. 17 201 102,00 (Diecisiete millones doscientos un mil ciento dos y 00/100 Nuevos Soles), determinada sobre la base del Informe Final "Asesoría Técnica en Asuntos Energéticos Dentro del marco del Contrato de

", que establece el monto total a compensar derivado de la renuncia total, irrestricta e incondicional a su derecho de uso de agua superficial con fines energéticos otorgada hasta por un caudal de 1000 l/s, equivalente a 31,54 mmc/año de las aguas comprendidas en la Resolución Administrativa N° del 16 de octubre de 2000. El monto total a compensar por daño emergente de S/. 17 201 102,00 (Diecisiete millones doscientos un mil ciento dos y 00/100 Nuevos Soles) se pagará en la oportunidad a que se refiere el numeral 5.2.1 de la presente Transacción Extrajudicial.

5.1.2 Solicitará por escrito a presentar ante la Administración Local de Agua Pasco (cumpliendo las formalidades de la Ley N° 29338, Ley de Recursos Hídricos, su reglamento aprobado por Decreto Supremo N° 001-2010-AG y cualquier otra del ordenamiento legal aplicable al caso) en el día hábil siguiente de suscrita la presente Transacción Extrajudicial su renuncia total, irrestricta e incondicional a LA LICENCIA.

5.1.3 Remitirá copia del cargo de presentación del escrito al que se refiere el numeral precedente a SEDAPAL, en el día hábil siguiente a su presentación ante la Administración Local del Agua, Pasco, como condición para que SEDAPAL le entregue la carta fianza bancaria a que se refiere el numeral 6.1 de la presente transacción extrajudicial.

5.1.4 Cumplirá con atender, de manera oportuna, todo requerimiento de información o reuniones que sobre el particular efectúe o convoque la ANA o SEDAPAL, sin perjuicio de actuar con la diligencia debida para obtener de la ANA el acto administrativo que concluye definitivamente con el acogimiento a su solicitud de renuncia a LA LICENCIA.

5.1.5 El pago del monto de la compensación por daño emergente que recibirá por parte de SEDAPAL por la renuncia a la licencia es único, por todo concepto, no teniendo nada más que reclamar a SEDAPAL, ANA ni a cualquier otra entidad estatal en relación a cualquier aspecto vinculado directa o indirectamente al objeto de la presente Transacción Extrajudicial."

Que por otro lado SEDAPAL se obligó a lo siguiente:

"5.2.1 Efectuará el pago de la compensación económica como producto de la renuncia de a LA LICENCIA, mediante cheque de gerencia girado a nombre de por la suma de S/. 17 201 102,00 (Diecisiete millones doscientos un mil ciento dos y 00/100 Nuevos Soles). El referido cheque le será entregado bajo fe notarial dentro de los quince (15) días calendario contados a partir del día siguiente de la notificación de la Resolución Administrativa emitida por la Administración Local de Agua Chillón Rimac otorgando licencia de uso de agua superficial con fines poblacionales a favor de SEDAPAL, por un volumen igual o superior a 51,77 MMC por año dispuesto para el Proyecto de Mejoramiento del Abastecimiento de Agua Potable de la Ciudad de Lima Metropolitana Mediante el Afianzamiento Hídrico de la Laguna Huascacocha-Marca IV, Proyecto Derivación Huascacocha-Rímac. Una vez recibido este, procederá a la devolución de la carta fianza. De no producirse el pago conforme a lo previsto en el presente numeral, se estará a lo estipulado en el numeral 6.3 de la Cláusula Sexta de la presente Transacción Extrajudicial.



Tribunal Fiscal

N° 04420-4-2022

5.2.2 Emitirá garantía financiera materializada a través de carta fianza bancaria con las características de solidaria, irrevocable, incondicional y de realización automática, que se hará efectiva en caso de incumplimiento de su parte, conforme a lo previsto en la Cláusula Sexta de la presente Transacción Extrajudicial.

5.2.3 continuará efectuado la operación de la compuerta del canal Naticocha de acuerdo a lo establecido por la Administración Local del Agua Pasco.

5.2.4 Respetará la licencia de uso de agua con fines poblacionales otorgada a favor de de hasta 5 l/s a la que refiere la Resolución Administrativa N° de fecha 27 de marzo de 2002; La Licencia de uso de agua con fines mineros otorgada a favor de por un caudal de hasta 100 l/s a que se refiere la Resolución Administrativa N° del 04 de abril del 2002 así como la Resolución Administrativa N° del 29 de setiembre de 2011, que concede a un plazo de diez años para que mantenga la laguna de Naticocha en las condiciones y niveles indicados en la referida resolución."

Que cabe indicar que si bien la suma acordada entre la recurrente y Sedapal fue determinada –según lo señalado en el acuerdo– sobre la base del Informe Final "Asesoría Técnica en Asuntos Energéticos Dentro del marco del Contrato de este fue presentado por la recurrente en el procedimiento de fiscalización.

Que obra a fojas 534 y 535, la Resolución Administrativa N° mediante la cual se da cuenta que la recurrente el 10 diciembre de 2012, solicitó la extinción de la Licencia de uso de agua superficial con fines energéticos otorgada mediante la Resolución Administrativa N° y se resuelve dar por extinguida la mencionada licencia, por **renuncia del titular**, de conformidad con el artículo 70 de la Ley de Recursos Hídricos.

Que la recurrente ha presentado el informe "Indemnización en favor de por la no utilización de los derechos de agua de Huascacocha" elaborado por el 29 de mayo de 2012, de fojas 112 a 150, en el que en los acápite correspondientes al Resumen Ejecutivo y Antecedentes, se señala que al ser la recurrente titular de la Licencia de uso de agua superficial de las aguas provenientes de las Lagunas Shogui, Huaroncocha, Quimacocha, Naticocha, Lavandera y Llacsacocha, **en abril de 2009** Sedapal le solicitó que evalúe las alternativas más viables para la renuncia a dicha licencia y le alcance su propuesta para que esta sea analizada y evaluada, siendo que, si bien en dicha fecha no se culminaron las "conversaciones", el 4 de abril de 2012, mediante carta enviada a la recurrente por la nueva administración de Sedapal, esta expresó su voluntad de retomar las conversaciones y culminarlas, en vista que el proyecto de trasvase ya había concluido, por tal motivo se señala en dicho informe que la recurrente contrató a a fin de que evalúe lo solicitado por Sedapal y proponga una "indemnización".

Que agrega el referido informe que de producirse dicha renuncia, la recurrente se vería imposibilitada de acceder a los recursos hídricos para fines energéticos, lo que implicaría: proveerse de generación termoeléctrica que sustituya la energía producida por las centrales construir un nuevo enlace eléctrico entre el punto en el cual adquiera del Sistema Eléctrico Interconectado Nacional de Perú (en adelante SEIN) la energía eléctrica a sustituir y el punto en el cual la viene utilizando; durante un periodo a determinar, comprar a terceros energía que llega a través del SEIN, por un volumen que sustituya lo dejado de producir en las hidroeléctricas; encargarse de la operación y mantenimiento del nuevo enlace eléctrico, con su propio personal o tercerizando el servicio; desvalorización de las instalaciones que actualmente utiliza; ahorro de los costos de operación y mantenimiento de para el mediano o largo plazo asumir la construcción de una nueva central hidroeléctrica con la finalidad de atenuar el escalamiento de costos que se pueda producir en la energía eléctrica a futuro; y asumir gastos de gestión para adecuarse a la nueva situación; asimismo, que la metodología para cuantificar lo antes descrito, consistía en proyectar, para un determinado periodo futuro de tiempo, los costos resultantes de los conceptos indicados previamente, precisando que dicho cálculo se efectuaría en la medida de lo posible y de lo practicable, de acuerdo con los parámetros de la información pública y generalmente aceptada.



Tribunal Fiscal

N° 04420-4-2022

Que en el acápite resultados del citado informe, calculó para la recurrente, que el valor de
la "indemnización" por la renuncia a la Licencia de uso de agua superficial de las aguas provenientes de las Lagunas Shegui, Huaroncocha, Quimacocha, Naticocha, Lavandera y Llacsacocha, sería US\$ 7 786 983,00 (a diferencia del monto aprobado finalmente ascendente a US\$ 6 565 306,00).

Que de lo expuesto en los considerandos precedentes, se advierte que entre la recurrente y Sedapal, desde el año 2009 hasta el 7 de diciembre de 2012, fecha en la que se celebró el "Acuerdo de Transacción Extrajudicial", existieron diversas comunicaciones relacionadas a la renuncia a la Licencia de uso de agua superficial de las aguas provenientes de las Lagunas Shegui, Huaroncocha, Quimacocha, Naticocha, Lavandera y Llacsacocha, a efecto de que la citada entidad pudiera solucionar su problemática relacionada a la disponibilidad de mayores recursos hídricos requeridos para el Proyecto Derivación Huascacocha - Rímac.

Que si bien mediante Decreto Supremo N° 018-2007-AG se reservó el caudal de aguas superficiales (las de libre disponibilidad) para Sedapal a fin de desarrollar el Proyecto Derivación Huascacocha - Rímac, este no dispuso cancelar o revocar las licencias de uso de agua vigentes respecto de las aguas superficiales que formaban parte de la microcuenca del Río Huascachaca hasta la desembocadura de la Laguna de Huascacocha -como de la que era titular la recurrente-, sino que únicamente previó que aquellas aguas que retornasen a la situación de libre disponibilidad producto de terminación, caducidad o revocatoria de las licencias vigentes a dicha fecha, pasarían a formar parte de la reserva de aguas superficiales otorgada en favor de Sedapal; esto es, luego de la dación de la citada norma, la recurrente seguía manteniendo su Licencia de uso hasta por un caudal de 1000 litros por segundo (L/S) de las aguas provenientes de las Lagunas Shegui, Huaroncocha, Quimacocha, Naticocha, Lavandera y Llacsacocha, ubicados en el distrito de Huayllay, Provincia de Pasco que fuera otorgada el 16 de octubre de 2000.

Que la recurrente señala que el daño causado es la pérdida de la Licencia de uso de agua superficial con fines energéticos otorgada mediante la Resolución Administrativa N° lo
que impediría que pudiera autogenerar la energía eléctrica proveniente de sus centrales hidroeléctricas San José y Francois y ante la falta del recurso hídrico -según señala en el informe presentado- tendría que proveerse de generación termoeléctrica que sustituya la energía producida por dichas centrales, construir un nuevo enlace eléctrico del Sistema Eléctrico Interconectado Nacional de Perú (SEIN) o comprar energía a tercero, entre otros, no obstante, de la documentación presentada se aprecia que tal hecho, solo se produciría si la recurrente materializaba su renuncia a la licencia ante el órgano encargado de administrar el agua, lo que finalmente se produjo pues como resultado del proceso de negociación con Sedapal, así aquella estuvo de acuerdo finalmente con el monto propuesto por dicha entidad a fin de realizar dicha actuación, coligiéndose que el supuesto perjuicio no fue resultado de un acto ajeno a su voluntad, por el contrario fue resultado de un acto consensuado con Sedapal.

Que si bien es cierto la citada renuncia a la licencia originaría cambios en el abastecimiento a futuro de energía necesaria para las actividades de la recurrente, sin embargo, no podría considerarse como un perjuicio causado, dado que, conforme se ha señalado, de la documentación presentada se extrae que fue la propia recurrente quien ponderó las consecuencias económicas que representaría el acto propio de la renuncia a la licencia, siendo que además tampoco presentó el informe señalado en el acta extrajudicial en base al cual determinó la compensación, más aun cuando en el Informe "Indemnización en favor de Chungar por la no utilización de los derechos de agua de Huascacocha", se evalúan gastos futuros en los que incurriría calculados en base a estimaciones pues conforme se indica en el propio informe, dicho cálculo se efectuó en la medida de lo posible y de lo practicable, de acuerdo a los parámetros de la información pública y generalmente aceptada, esto es, sobre base de datos históricos que no representan ni evidencian un detrimento real en el patrimonio de la recurrente producto del supuesto daño causado como consecuencia de la renuncia a la licencia.

Que en ese sentido, considerando que conforme el criterio de la Resolución N° solo las
indemnizaciones destinadas a compensar un daño o perjuicio sufrido que implique un menoscabo del patrimonio actual de una empresa no se encuentran gravadas con el Impuesto a la Renta, no se verifica de autos que la recurrente hubiese acreditado con la documentación presentada, que el ingreso obtenido como



Tribunal Fiscal

N° 04420-4-2022

consecuencia de la renuncia a su licencia estaba destinado a compensar un daño o perjuicio sufrido en su contra que implicó un menoscabo de su patrimonio durante el ejercicio 2012.

Que a mayor abundamiento, es pertinente indicar que incluso en la memoria anual de la recurrente, correspondiente al ejercicio 2012, que fue expuesta en la Junta Obligatoria Anual Universal de Accionistas de la recurrente, celebrada el 14 de marzo de 2013, se señala que en el ejercicio 2012 inició operaciones la Central Hidroeléctrica Baños V, reduciendo al mínimo la compra de energía al SEIN así como el costo de operación de las centrales hidroeléctricas, no apreciándose que en dicha memoria se hubiese informado de las pérdidas o el daño sufrido a su capacidad energética como resultado de la renuncia a la licencia de uso, habiéndose más bien informado sobre la reducción de la compra de energía como consecuencia de la puesta en funcionamiento de una nueva central.

Que en consecuencia, toda vez que no se encuentra acreditado que el ingreso deducido por la recurrente vía declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, corresponda a una indemnización que resarce un daño, este se encuentra gravado con el impuesto al provenir de un tercero, por lo que el reparo efectuado se encuentra con arreglo a ley, procediendo confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que cabe indicar que no se aprecia cambio de fundamento alguno en cuanto al reparo materia de análisis, toda vez que durante el procedimiento de fiscalización la Administración concluyó, como se aprecia en el Anexo N° 4 a la Resolución de Determinación N° _____ de fojas 1466 a 1500, que la deducción efectuada por la recurrente correspondía a un ingreso gravado por operación con tercero, conclusión a la que también arribó en la resolución apelada, en la que si bien dejó de lado el extremo en que se indicaba que dicho concepto podría además calificar como una indemnización por lucro cesante, mantuvo el fundamento principal del reparo, esto es, que la recurrente no sustentó el daño o perjuicio causado que justificó el pago del concepto observado por parte de Sedapal, es decir, que se trate de una indemnización para reparar un daño, por lo que lo alegado por la recurrente carece de sustento.

b) Exceso de amortización de gastos de desarrollo

Que según los Anexos N° 2 y 4 a la Resolución de Determinación N° _____ de fojas 1460 a 1469, emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, la Administración reparó la renta neta imponible de dicho ejercicio por el exceso de amortización de gastos de desarrollo como consecuencia de la utilización de tasas distintas, por el importe de S/ 11 625 276,00, sustentándose, entre otro, en el Requerimiento N° _____ y su resultado, al haber determinado que la recurrente no empleó un tasa de amortización lineal y proporcional, señalando como base legal el inciso o) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 75 de la Ley General de Minería.

Que mediante el Punto 2 del Requerimiento N° _____ de foja 612, la Administración solicitó a la recurrente que sustentara fehacientemente con la documentación pertinente la deducibilidad, para efectos tributarios, de los gastos de desarrollo descritos en el Anexo N° 1, de foja 607, para lo cual debía presentar la comunicación efectuada por los sistemas de deducción y/o amortización aplicados de acuerdo al tercer párrafo del artículo 75 de la Ley General de Minería, documentación que acredite la ubicación de las vetas y zonas en las que se desarrollaron los trabajos, identificando la concesión minera a que pertenece, la propiedad de la misma y si alcanzó producción mínima; los informes o reportes internos que acrediten o identifiquen los tipos de trabajo de desarrollo realizados, por cada una de las zonas o niveles; y cualquier otra documentación que considere pertinente que demuestre el cumplimiento del principio de causalidad.

Que en el Punto 2 al Resultado del Requerimiento N° _____ de fojas 591 a 594, la Administración dio cuenta que la recurrente presentó diversa documentación, y señaló que con la comunicación presentada el 9 de abril de 2015 aquella informó su elección respecto al sistema de deducción de los gastos de desarrollo del 2011 y 2012, e indicó que los amortizaría en "el ejercicio y en los siguientes hasta un máximo de dos ejercicios adicionales"; en ese sentido señaló que la deducción de tales erogaciones al realizarse en 3 ejercicios correspondía utilizar una tasa del 33,33%, por lo que en el ejercicio 2012 correspondía que la recurrente utilizara dicho porcentaje a efecto de calcular la amortización de los citados gastos; no obstante, a efecto de calcular la amortización en el ejercicio 2012 aplicó un método distinto para cada ítem, usando, entre otras, tasas del 50%, 57%, 58% y 100%.



Tribunal Fiscal

N° 04420-4-2022

Que añadió que si bien la Ley General de Minería no establece el método de amortización a utilizarse, sí queda claro que este debe ser efectuado en un plazo fijado al inicio de la amortización, el mismo que no podría ser modificado; y que conforme al criterio contenido en la Resolución N° el método que aplica la Ley General de Minería es el de línea recta, por lo que determinó una diferencia reparable de amortización en exceso de S/ 11 625 276,00 de acuerdo con el Anexo N° 1 adjunto al citado resultado, de foja 581.

Que a través del Punto 3 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° de foja 208, emitido al amparo de lo establecido en el artículo 75 del Código Tributario, la Administración solicitó a la recurrente que presentara sus descargos y explicara las razones por las cuales aplicó un método de amortización para los gastos de desarrollo correspondientes a los ejercicios 2012 y 2013, distinto al comunicado a la Administración, según lo observado en el Resultado del Requerimiento N°

Que en respuesta al citado requerimiento la recurrente señaló, mediante el escrito de fojas 175 a 177, 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 los gastos de desarrollo, enfatizando únicamente que dicha amortización puede realizarse hasta un plazo de 3 años, lo que implica que el titular cuenta con un plazo máximo de amortización. Añadió que la Resolución del Tribunal Fiscal N° 12603-8-2011, no resulta aplicable a su caso.

Que de acuerdo con el Punto 3 del Resultado del Requerimiento N° de fojas 185 a 189, la Administración dio cuenta del escrito de la recurrente; no obstante, mantuvo la observación establecida según el Resultado del Requerimiento N°

Que de lo actuado se aprecia que la Administración reparó la amortización de los gastos de desarrollo incurridos en los ejercicios 2011 y 2012, deducidos en el ejercicio 2012, sustentándose en que la recurrente comunicó mediante cartas de 24 de setiembre de 2012 y de 8 de abril de 2015 que había optado por el método de la amortización de dichos gastos hasta en un máximo de dos ejercicios adicionales al que se incurrieron, utilizando en el ejercicio 2012 la tasas de 50%, 57%, 58% y 100%, cuando debió haber efectuado dichas amortizaciones en forma lineal y proporcional en el máximo de tres años conforme con el artículo 75 de la Ley General de Minería, según detalle contenido en el Anexo N° 1 adjunto al Resultado del Requerimiento N°

Que en ese sentido, se advierte que no existe controversia sobre la calificación de los gastos materia de acotación como "gastos de desarrollo", que constituyen gastos incurridos en los ejercicios 2011 y 2012, sino que el cuestionamiento está vinculado con la metodología de amortización de dichos gastos empleado por la recurrente, esto es, si la amortización de tales gastos corresponde efectuarse con una tasa proporcional o no.

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

Que sobre el particular, de acuerdo con lo dispuesto por el inciso o) del artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos de exploración, preparación y desarrollo en que incurran los titulares de actividades mineras, 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 al respecto, el segundo párrafo del artículo 75 del Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería, aprobado por Decreto Supremo N° 014-92-EM, establece que los gastos de desarrollo y preparación que



Tribunal Fiscal

N° 04420-4-2022

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, 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 este artículo y el artículo anterior, se ejercerá respecto de los gastos de cada ejercicio, siendo que escogido un sistema, éste no podrá ser variado respecto de los gastos del ejercicio.

Que de las normas y criterio antes expuestos se concluye que respecto a 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 se permite al titular de la actividad minera, a su opción, deducir tales gastos en el ejercicio en que se incurren o, amortizarlos en dicho ejercicio y en los siguientes hasta un máximo de dos adicionales, comunicando al presentar la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio en que se realizaron los gastos, el plazo en que se realizaría la amortización y el cálculo correspondiente, no pudiendo variar la mecánica adoptada una vez efectuada dicha comunicación, criterio que ha sido recogido por este Tribunal en la Resolución N°

Que de las cartas de 24 de setiembre de 2012 y 8 de abril de 2015, de fojas 489, 488 y 497, se aprecia que la recurrente comunicó a la Administración que al momento de presentar la declaración jurada correspondiente a los ejercicios 2011 y 2012, incluyó la información que correspondía al sistema de deducción de los gastos de desarrollo aplicado, señalando que había *“optado por la segunda opción: amortizar en el ejercicio y en los siguientes hasta un máximo de dos adicionales”* los aludidos gastos; esto es, optó por amortizar dichos gastos en 3 ejercicios.

Que mediante las Resoluciones N° y emitidas a la recurrente respecto de un reparo similar a la deducción de gastos de desarrollo, este Tribunal señaló que *“(…) cabe indicar que si bien en el artículo 75 de la Ley General de Minería no se señala expresamente que la aludida amortización de los gastos de desarrollo deba ser lineal o proporcional, en la medida que el procedimiento allí regulado en el caso de la segunda opción - la amortización en el ejercicio en que se incurre en los gastos de desarrollo y en los siguientes hasta un máximo de dos adicionales - arroja un número de años, se concluye que es ese el método optado por la Ley General de Minería⁵.”*

Que de acuerdo con lo señalado y a la jurisprudencia antes señalada, 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 los ejercicios 2011 y 2012, a partir del ejercicio en que se originaron, respectivamente, y hasta los dos años subsiguientes, y no deducir el gasto únicamente en los ejercicios 2012 en los cuales se originaron (tasa del 100%), o amortizarlos a razón de tasas del 50%, 57% o 58% conforme se indica en el Anexo N° 1 adjunto al Resultado del Requerimiento N°, más aún si el citado artículo 75 de la Ley General de Minería, impide la variación de la mecánica adoptada una vez que haya sido comunicada a la Administración⁶.

Que en base a lo expuesto en los considerandos anteriores, carecen de sustento los argumentos de la recurrente 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 según estimaciones que ella misma determine, dejando en libertad poder amortizar en dichos periodos, a libre disposición del contribuyente, de acuerdo con la situación particular y realidad económica de cada proyecto minero.

Que por las mismas razones debe señalarse que tampoco resulta válido concluir como sostiene la recurrente, que por el hecho de que el artículo 75 de la Ley General de Minería permita la deducción de los gastos de desarrollo en un solo ejercicio, que es la primera opción establecida en el citado artículo y que no fue elegida por la recurrente, ello implique que en la segunda opción de amortizar los citados gastos en

⁵ A similar conclusión se arribó en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 12603-8-2011.

⁶ En igual sentido, se ha pronunciado este Tribunal en las Resoluciones N°

y



Tribunal Fiscal

N° 04420-4-2022

el ejercicio y hasta un máximo de dos años adicionales, elegida por la recurrente, se haya dejado al arbitrio de esta cómo imputar la amortización.

Que por lo tanto, al verificarse que la recurrente no realizó la amortización de los referidos gastos de desarrollo observados por la Administración a partir de los ejercicios 2011 y 2012, periodos en los que se incurrieron los gastos y a partir de ello, continuar con tal amortización hasta en los dos ejercicios subsiguientes (amortización lineal o proporcional), el reparo formulado se encuentra arreglado a ley, por lo que procede mantenerlo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que en atención a las consideraciones antes indicadas, no resulta atendible lo alegado por la recurrente acerca de que se ha vulnerado el principio de legalidad, puesto que se estaría creando un requisito o una condición adicional no contemplada en norma legal alguna únicamente con el propósito de cuestionar la imputación del gasto, así como que se estaría efectuando una interpretación extensiva, que transgrede lo previsto por la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario.

3. Resolución de Determinación N°

Que la Resolución de Determinación N° de foja 1413 a 1448, fue emitida por los intereses del pago a cuenta del Impuesto a la Renta de diciembre de 2012, como consecuencia del reparo a la base imponible por deducción indebida del ingreso por operación con tercero, correspondientes a dicho periodo.

Que el artículo 34 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 969, establecía que el interés moratorio correspondiente a los anticipos y pagos a cuenta no pagados oportunamente se aplicaría hasta el vencimiento o determinación de la obligación principal, y a partir de ese momento, los intereses devengados constituirían la nueva base para el cálculo del interés moratorio.

Que el artículo 85 de la anteriormente citada Ley del Impuesto a la Renta, modificado por Decreto Legislativo N° 1120⁷, establecía que los contribuyentes que obtuvieran rentas de tercera categoría abonarían con carácter de pago a cuenta del Impuesto a la Renta que en definitiva les correspondiera por el ejercicio gravable, dentro de los plazos previstos por el Código Tributario, el monto que resultara mayor de comparar las cuotas mensuales determinadas con arreglo a lo siguiente: a) La cuota que resulte 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. En el caso de los pagos a cuenta de los meses de enero y febrero, se utilizará el coeficiente determinado sobre la base del impuesto calculado e ingresos netos correspondientes al ejercicio precedente al anterior. De no existir impuesto calculado en el ejercicio anterior o, en su caso, en el ejercicio precedente al anterior, los contribuyentes abonarán con carácter de pago a cuenta las cuotas mensuales que se determinen de acuerdo con lo establecido en el inciso siguiente; y b) La cuota que resulte de aplicar el uno coma cinco por ciento (1,5%) a los ingresos netos obtenidos en el mismo mes.

Que del Anexo N° 1 y 3 de la Resolución de Determinación N° , de fojas 1413 a 1445 y 1447, se aprecia que la Administración adicionó a la base imponible para el cálculo del pago a cuenta del Impuesto a la Renta de diciembre de 2012, el importe de S/ 17 200 000,00, por ingreso por operación con tercero, bajo los mismos fundamentos del reparo efectuado a la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, contenido en la Resolución de Determinación N° el mismo que fue previamente analizado, en ese sentido y toda vez que el citado reparo ha sido mantenido, corresponde igualmente mantener el reparo con efecto en el pago a cuenta del Impuesto a la Renta de diciembre de 2012, y confirmar la resolución apelada en este extremo.

4. Resoluciones de Multa N° y

Que el numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por el Decreto Legislativo N° 953, establece que constituyen

⁷ Publicado en el diario oficial "El Peruano" el 18 de julio de 2012.



Tribunal Fiscal

N° 04420-4-2022

infracciones relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones tributarias el no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de notas de crédito negociables u otros valores similares.

Que según la Tabla I de Infracciones y Sanciones del anotado código, modificada por el Decreto Legislativo N° 981, aplicable a las personas y entidades generadoras de rentas de tercera categoría, la sanción aplicable a la referida infracción es una multa equivalente al 50% del tributo omitido o 50% del saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente, o 15% de la pérdida indebidamente declarada o 100% del monto obtenido indebidamente, de haberse obtenido la devolución.

Que la Nota 21 de la aludida tabla refiere que el tributo omitido o el saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente o pérdida indebidamente declarada, será la diferencia entre el tributo o saldo, crédito u otro concepto similar o pérdida declarada y el que se debió declarar.

Que toda vez que las Resoluciones de Multa N° _____ y _____ de fojas 1503 a 1506, se sustentan en los reparos contenidos en las Resoluciones de Determinación N° _____ y _____ giradas por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2012 y el pago a cuenta de dicho impuesto de diciembre de 2012, los cuales fueron previamente analizados y han sido mantenidos por esta instancia, corresponde emitir similar pronunciamiento, y dado que la sanción ha sido establecida conforme a ley en cada caso, procede confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que en cuanto al argumento de la recurrente en el que señala que no se ha configurado la infracción del numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, toda vez que se requiere la intencionalidad o dolo del contribuyente y que se trata de un caso excepcional en el que la objetividad no es suficiente para acreditar la comisión de dicha infracción y aplicar la sanción respectiva; corresponde señalar que el artículo 165 del Código Tributario establece que las infracciones se determinan en forma objetiva y en el caso de la mencionada infracción se sanciona el incumplimiento de una obligación formal, que corresponde a la presentación de las declaraciones tributarias, consignando en ellas datos reales y correctos, la que se configura en forma independiente al cumplimiento de la obligación tributaria sustantiva, por lo que, de acuerdo con el criterio recogido en la Resolución N° _____ entre otras, no se requiere para su configuración que la Administración pruebe el dolo o culpa de los contribuyentes, ni su intención dirigida a perjudicar los intereses del fisco, ya que esta no es relevante para la configuración de la infracción, conforme con el criterio recogido, entre otras, en las Resoluciones N° _____ y _____ por lo que no resulta atendible el alegato de la recurrente sobre el particular.

Que con relación a la sentencia recaída en el Expediente N° 115-97 de la Sala Civil de la Corte Suprema, la cual refiere que debe tomarse en consideración la conducta del contribuyente, debe reiterarse que conforme al artículo 165 del Código Tributario las infracciones se determinan de forma objetiva, siendo que además conforme se ha señalado en reiterada jurisprudencia de este Tribunal, dicha sentencia es aplicable al caso dilucidado en ella, al igual que el caso de la Sentencia de Casación N° _____ LIMA también invocada por la recurrente.

Que respecto a lo manifestado por la recurrente en el extremo que invoca la nulidad de la anotada sanción de multa por haber sido emitida sin haberse seguido el procedimiento administrativo sancionador que exige el artículo 234 de la Ley del Procedimiento Administrativo General⁶, cuya aplicación fundamenta, cabe señalar que la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, solo permite la aplicación supletoria de normas distintas a las tributarias en lo no previsto por aquel o en otras normas tributarias, en tanto no se les opongan ni las desnaturalicen; en tal sentido, existiendo normas específicas que regulan la determinación de infracciones y sanciones tributarias, contempladas en el citado código, como sucede en

⁶ Norma recogida 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° 04420-4-2022

el presente caso, no procede, contrariamente a lo sostenido por la recurrente, aplicar el procedimiento sancionador de la referida ley, de acuerdo con el criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° y entre otras. En esa línea, en la Resolución N° entre otras, este Tribunal ha precisado que el artículo 234 de la Ley del Procedimiento Administrativo General no resulta de aplicación, dado que el artículo 75 del Código Tributario señala expresamente que concluido el proceso de fiscalización o verificación se emitirán los valores que correspondan, entre ellos la resolución de multa, no exigiéndose que se lleve a cabo un procedimiento sancionador.

Que en cuanto a lo argumentado por la recurrente respecto a que de la interpretación de la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario y el artículo I de la Ley N° 27444, se tiene que las disposiciones previstas en la Ley del Procedimiento Administrativo General son aplicables a las acciones sancionadoras de la Administración Tributaria; que es recién con la dación del Decreto Legislativo N° 1311⁹ que no resulta aplicable lo dispuesto por el artículo 230 de la Ley N° 27444; que con anterioridad a tal decreto el Decreto Legislativo N° 1029 que modificó el artículo 229 de la aludida ley establecía que dicha norma era aplicable a los procedimientos regulados por leyes especiales; y que al momento de la notificación de la sanción, se encontraba vigente la modificación de la anotada ley dispuesta por el Decreto Legislativo N° y, por consiguiente, no cabía duda que para imponer la sanción por la infracción tributaria debía observarse la citada ley; cabe señalar que este Tribunal en las Resoluciones N° y sobre similares argumentos a los mencionados, ha indicado que independientemente de la publicación del Decreto Legislativo N° 1311, con anterioridad a su vigencia, tal como se ha señalado anteriormente, la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario establece de manera expresa que en los procedimientos tributarios podían aplicarse únicamente normas distintas a las tributarias, siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen, por lo que no resultan amparables los argumentos expuestos.

Que en ese sentido, no resultan aplicables las sentencias del Tribunal Constitucional invocadas por la recurrente sobre el particular, ni amparable la nulidad alegada.

Que sobre la aplicación del principio de retroactividad benigna solicitada por la recurrente, en cuya virtud pretende se deje sin efecto la Resolución de Multa N° , dado que el Decreto Legislativo N° 1311 suprimió la conducta infractora por la que se emitió dicho valor, para lo cual invoca el criterio establecido en la Sentencia de Casación N° ; corresponde indicar que dado que el artículo 168 del Código Tributario prevé expresamente que las normas tributarias que supriman o reduzcan sanciones por infracciones tributarias no extinguirán ni reducirán las que se encuentren en trámite o ejecución, como es el caso de autos, no resulta amparable la pretensión de la recurrente en este extremo. En similar sentido se ha pronunciado este Tribunal en las Resoluciones N° y entre otras, siendo oportuno precisar que el criterio contenido en la Sentencia de Casación N° LIMA solo es aplicable a las partes del proceso judicial en el que fue emitida¹⁰.

Que de otro lado, sobre el cuestionamiento de la recurrente a la diferencia existente entre la Tasa de Interés Moratorio (TIM) que se aplica a la actualización de la deuda tributaria, respecto de la tasa de interés aplicable a los importes solicitados en devolución de pagos indebidos o en exceso, advirtiendo que la segunda es inferior que la primera y, en esa medida, se vulnerarían los principios de razonabilidad, propiedad e igualdad, por lo que solicita se actualice la deuda tributaria determinada en el presente caso considerándose una tasa de interés moratorio razonable, equivalente a la establecida para el supuesto de devolución por pagos indebidos o efectuados por error; debe indicarse que los artículos 33 y 38 del Código Tributario regulan lo concerniente a las tasas de interés moratorio aplicables al monto del tributo no pagado dentro de los plazos establecidos, así como a las devoluciones de pagos realizados indebidamente o en exceso, siendo que en ambos casos las normas en cuestión otorgan a la Administración Tributaria la facultad de fijar las referidas tasas de interés moratorio, precisándole, no obstante, los parámetros que deberá tener en cuenta para la mencionada determinación. Así, en el caso de la tasa de interés moratorio aplicable a los tributos no pagados, el artículo 33 del código citado señala que la Tasa de Interés Moratorio

⁹ La Quinta Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N° 1311, establece que la SUNAT, el Tribunal Fiscal y otras Administraciones Tributarias se sujetarán a los principios de la potestad sancionadora previstos en los artículos 168 y 171 del Código Tributario, no siéndole de aplicación lo dispuesto en el artículo 230 de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, según modificatoria por el Decreto Legislativo N° 1272.

¹⁰ En similar sentido, véase la Resolución del Tribunal Fiscal N° 00819-1-2019.



Tribunal Fiscal

N° 04420-4-2022

(TIM) no podrá exceder del 10% (diez por ciento) por encima de la tasa activa del mercado promedio mensual en moneda nacional (TAMN) que publique la Superintendencia de Banca y Seguros el último día hábil del mes anterior; mientras que tratándose de la tasa de interés aplicable a las devoluciones, el artículo 38 del código en comentario dispone que: a) Tratándose de pago indebido o en exceso que resulte como consecuencia de cualquier documento emitido por la Administración Tributaria, a través del cual se exija el pago de una deuda tributaria, se aplicará la tasa de interés moratorio (TIM) prevista en el artículo 33. b) Tratándose de pago indebido o en exceso que no se encuentre comprendido en el supuesto señalado en el literal a), la tasa de interés no podrá ser inferior a la tasa pasiva de mercado promedio para operaciones en moneda nacional (TIPMN), publicada por la Superintendencia de Banca, Seguros y Administradoras Privadas de Fondos de Pensiones el último día hábil del año anterior, multiplicada por un factor de 1,20.

Que la recurrente pretende, a través de su cuestionamiento, que este Tribunal inaplique disposiciones dictadas al amparo de lo previsto en una ley, como es el Código Tributario, por considerar que vulnerarían principios constitucionales, es decir, pretende que este Tribunal efectúe un control difuso de las normas del Código Tributario que regulan las tasas de interés moratorio aplicables al monto del tributo impago y a las devoluciones de pagos en exceso o indebidos, siendo que dicho control no compete a este colegiado conforme con lo establecido por el Tribunal Constitucional en la sentencia emitida en el Expediente N° [redacted] en la que dejó sin efecto el precedente vinculante contenido en la sentencia recaída en el Expediente N° [redacted], en virtud de lo señalado en el Fundamento 34, en el que llegó a la conclusión que dicho precedente desnaturaliza una competencia otorgada por la Constitución al extender su ejercicio a quienes no están incurso en la función jurisdiccional y que, conforme a la Constitución, carecen de competencia para ejercer el control difuso de constitucionalidad, en consecuencia, en ningún caso los tribunales administrativos tienen la competencia, facultad o potestad de ejercer tal atribución; por lo que carece de pertinencia lo solicitado por la recurrente¹¹.

Que finalmente, el informe oral solicitado por la recurrente se llevó a cabo con la asistencia de los representantes de ambas partes, según se aprecia de la Constancia del Informe Oral N° [redacted] de foja 1724.

Con las vocales Flores Talavera, Izaguirre Llampasi y Sánchez Gómez, e interviniendo como ponente la vocal Sánchez Gómez.

RESUELVE:

CONFIRMAR la Resolución de Intendencia N° [redacted] de 11 de mayo de 2016.

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

FLORES TALAVERA
VOCAL PRESIDENTE

IZAGUIRRE LLAMPASI
VOCAL

SÁNCHEZ GÓMEZ
VOCAL

González Ponce
Secretario Relator (e)
SG/mgp

Nota: Documento firmado digitalmente

¹¹ En similar sentido, véase las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 07060-3-2018, 07549-4-2021, entre otras.