



Firmado Digitalmente por  
DIAZ TENORIO Diego Arturo  
FAU 20131370645 soft  
Fecha: 19/09/2023 14:42:10  
COT  
Motivo: En señal de  
conformidad



# Tribunal Fiscal

N° 07629-9-2023

**EXPEDIENTE N°** : 9186-2021  
**INTERESADO** :  
**ASUNTO** : Impuesto a la Renta y Multa  
**PROCEDENCIA** : Lima  
**FECHA** : Lima, 13 de setiembre de 2023

**VISTA** la apelación parcial interpuesta por con Registro Único de Contribuyente (RUC) N° contra la Resolución de Intendencia N° de 21 de mayo de 2021, emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT, en el extremo que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° giradas por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2014 y la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta de diciembre de 2014, y la Resolución de Multa N° emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario<sup>1</sup>.

## CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene respecto del reparo por exceso de depreciación en Canchas de Relave N° 6 y 7, que la Administración, sin realizar un debido análisis de las pruebas presentadas sobre su vida útil, ha concluido indebidamente que debió utilizar obligatoriamente la tasa de depreciación de 5% y no la de 10%, al momento de determinar la renta neta del ejercicio 2014. Anota que los recrecimientos de los Depósitos de Relaves N° 6 y 7, tenían una vida útil de 15 meses, motivo por el cual sí correspondía que se le aplique una tasa de depreciación del 10%, no resultando aplicable la calificación subjetiva de "vida útil relativamente larga", que no ha sido sustentada por la Administración en base a criterios técnicos. Explica que los recrecimientos de los depósitos de relaves o relaveras permiten empozar el relave de la mina, por lo que suelen estar ubicados en zonas geográficas que posibilitan la acumulación de dicho relave y suele contar con un dique que cumple la función de contenerlo evitando su desborde y la contaminación de las áreas colindantes, siendo que, en algunos casos, las condiciones geográficas en las que se encuentran y las características propias del tipo de relavera, permiten que la misma pueda aumentar su capacidad (a esto se le llama recrecimiento), siendo que el recrecimiento no supone la construcción de una estructura completa, sino la elevación del nivel de capacidad de almacenamiento del depósito de relaves. Menciona que, si la inversión efectuada para realizar los recrecimientos se efectuó años después de haberse construido los depósitos de relave originales e iniciado la depreciación del mismo, los recrecimientos son depreciados de manera independiente, como así se demuestra de sus asientos contables. Describe que la posibilidad de realizar recrecimientos en las relaveras es limitada, por lo que, aun cuando estas se realicen, las relaveras suelen tener una vida útil reducida, siendo además que, cuando la relavera o un recrecimiento previo ya ha sido depreciado en su totalidad y, con posterioridad, se efectúa un nuevo recrecimiento, este puede ser depreciado independientemente a los muros de contención de la relavera o al recrecimiento anterior, pues su acondicionamiento implica la ejecución de nuevos trabajos sobre la estructura original. Refiere que, en el caso de los Depósitos de Relave N° 6 y 7, la depreciación cuestionada corresponde a los recrecimientos incorporados.

Que señala a efectos de determinar la tasa de depreciación aplicable a los bienes del activo fijo, que debe atenderse a criterios técnicos y objetivos que sustenten la vida útil del bien, aspecto que ha sido acreditado

<sup>1</sup> Cabe mencionar que, mediante la referida Resolución de Intendencia N° la Administración también dejó sin efecto el reparo por desembolsos incurridos en la adquisición de inmuebles deducidos indebidamente como gastos de desarrollo, por el importe de S/ 5 179 874,00; confirmó las Resoluciones de Determinación N° giradas por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2014; y, reconoció el derecho de la recurrente a obtener la devolución de un pago indebido y/o en exceso. Estos extremos no son objeto de la presente impugnación por parte de la recurrente, tal como se aprecia de su recurso de apelación (folio 1583).



Firmado Digitalmente por  
QUEUNA DIAZ Raul Nicolas  
FAU 20131370645 soft  
Fecha: 19/09/2023 14:58:23  
COT  
Motivo: Soy el autor del  
documento



Firmado Digitalmente por  
VILLANUEVA ARIAS Ursula Isabel  
FAU 20131370645 soft  
Fecha: 19/09/2023 15:21:37 COT  
Motivo: Soy el autor del  
documento



Firmado Digitalmente por  
BARRERA VASQUEZ Sarita  
Emperatriz FAU  
20131370645 soft  
Fecha: 19/09/2023 15:26:50  
COT  
Motivo: Soy el autor del  
documento



# Tribunal Fiscal

Nº 07629-9-2023

por ella en este caso, a través de la presentación de diversa documentación e información. Anota que los referidos recrecimientos tienen una vida útil relativamente corta de 15 meses, por lo que no corresponde una tasa del 5% sino del 10%, ya que las inversiones realizadas en las relaveras no califican como una "construcción o edificación" sino como "otros activos fijos", que están sujetos a la tasa máxima de depreciación del 10%. Invoca las Resoluciones N° 07724-2-2005 y 07313-1-2018, como casos similares al de autos.

Que alega que la Administración sostuvo que la depreciación observada correspondía a los Depósitos de Relaves N° 6 y 7, y, posteriormente, en instancia de reclamación, a través de la resolución apelada, ha modificado su fundamento, sosteniendo que la depreciación observada corresponde a los recrecimientos, por lo que la citada resolución es nula en ese extremo, y cita las Resoluciones N° 00811-2-2016, 18198-2-2013, 13223-2-2014, 00811-2-2016.

Que manifiesta que la Administración desconoce las características particulares de los recrecimientos de los Depósitos de Relaves N° 6 y 7, partiendo de la premisa equivocada de que los recrecimientos tienen la misma vida útil que los depósitos de relave originales, pese a tener estos una vida útil distinta, pues los depósitos de relaves originales tienen una mayor vida útil, al tener una mayor capacidad de almacenamiento, siendo que, en el caso de los referidos recrecimientos, la vida útil está relacionada directamente con su capacidad de almacenamiento, sin embargo, la Administración considera indebidamente que la vida útil de un activo fijo solo puede ser determinada en función a los materiales que lo componen, pese a no ser este el único criterio que se debe tener presente para determinar la vida útil, de acuerdo con la NIC 16. Precisa que no es razonable afirmar que todas las construcciones, cualquiera sea el tipo de material empleado en ellas, corresponden al grupo de "edificios y construcciones", pues debe tenerse en cuenta sus características particulares que permitan calcular su vida útil, siendo además que la Administración no ha indicado la cantidad de años que estima permanecerá en el tiempo, por no haber sustentado su análisis en un pronunciamiento técnico emitido por un profesional competente. Agrega que la Administración no ha valorado el medio probatorio ofrecido constituido por la inspección por parte de aquella de la Unidad Minera de Colquijirca, en la que se ubican los Depósitos de Relaves N° 6 y 7, por lo que reitera dicho ofrecimiento.

Que aduce respecto al reparo por gastos no fehacientes – provisiones extornadas en el ejercicio 2015, que el hecho que algunos ítems hubiesen sido extornados en el año 2015, no implica, como equivocadamente afirma la Administración, que la provisión haya sido deducida tributariamente, pues el objetivo de la provisión, era la de reservar recursos que se destinarían a obligaciones previamente pactadas que debían ser honradas en un periodo de tiempo. Afirma que, sin perjuicio de lo anterior, ha cumplido con acreditar la fehaciencia de las operaciones reparadas, siendo que, en todo caso, si los elementos de prueba presentados no le resultaban suficientes a la Administración, aquella se encontraba obligada a efectuar el cruce de información correspondiente con los proveedores. Añade que la Administración incurre en contradicción, pues ha validado una parte de la provisión extornada, por lo que, en esencia, estaría reconociendo que las operaciones observadas son reales, careciendo de sustento el hecho de mantener la observación parcialmente, pues no se puede desconocer una parte de un todo, cuando el todo está referido a una sola operación, sustentada en la misma documentación.

Que arguye respecto al reparo relacionado a otros gastos no fehacientes, que la Administración está desconociendo las circunstancias particulares vividas en el año 2020 debido a la pandemia del COVID, que limitaban la búsqueda y procesamiento de información, así como el volumen y antigüedad de la información, aspectos sobre los cuales no se pronunció la Administración pese a haber sido planteados en el recurso de reclamación. Agrega que, en los resultados de los requerimientos, la Administración se ha limitado a listar códigos, lo que no refleja los fundamentos de sus observaciones. Precisa que, sin perjuicio de lo anterior, respecto a este punto, ha cumplido con presentar el sustento de los medios de pago utilizados.

Que menciona sobre la aplicación de la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta de diciembre de 2014, que, en el presente caso, no se cumplen los supuestos de una disposición indirecta de renta a favor de los accionistas, por lo dicha aplicación debe ser dejada sin efecto. Precisa que, si bien existe una adición reconocida, no se cumplen los supuestos de una disposición indirecta a favor de accionistas.

Que refiere que la Administración ha omitido pronunciarse respecto a la vulneración de su derecho al debido procedimiento referente a que, el Resultado del Requerimiento N° \_\_\_\_\_ fue emitido el 29 de \_\_\_\_\_



# Tribunal Fiscal

Nº 07629-9-2023

diciembre de 2020, y los valores impugnados fueron notificados el 30 de diciembre de 2020, pese a que, el mismo 29 de diciembre de 2020, presentó documentación adicional que sustentaba su posición que no fue valorada.

Que agrega que, en los mismos términos antes expuestos, cuestiona la resolución de multa impugnada, la cual es accesoria.

Que mediante escritos ampliatorios, señala que la documentación complementaria presentada acredita los gastos asociados a las provisiones incurridas en el ejercicio 2015, no siendo razonable que se pretenda observar un "gasto" que no ha efectuado en el ejercicio fiscalizado (2014), más aún cuando resulta inequívoco que el gasto asociado a la provisión, se devengó en el año 2015, en el que se reconoció el efecto tributario. Añade, sobre el reparo por exceso de depreciación en canchas de relave, que ofrece como medio probatorio un informe técnico pericial, cuyos resultados solicita que sean considerados por este Tribunal al momento de resolver. Expone que no toda obra de ingeniería califica como una "construcción" o "edificación" con prolongada vida útil, y que, en este caso, se ha acreditado que los recrecimientos tienen una vida útil relativamente corta por estar compuestos principalmente por materiales de préstamo o desmonte de mina, los cuales se caracterizan por su poca durabilidad, siendo dichos recrecimientos activos diferenciados que se deprecian de manera independiente a las canchas de relave. Precisa que no todas las canchas de relave ni sus recrecimientos son iguales ni utilizan los mismos materiales, pues ello se verifica en cada caso, considerando las condiciones, materiales y características técnicas de cada uno, siendo que, en su caso, el material de la presa no es concreto, ni se han utilizado ladrillos o cemento para su levantamiento y posterior recrecimiento, sino material de préstamo o desmonte de mina (grava arenosa). Reitera que los recrecimientos no califican como "construcciones", "edificaciones" ni "instalaciones fijas y permanentes" de vida útil relativamente extensa en los términos de la Ley del Impuesto a la Renta, sino como "otros activos", siendo que los referidos recrecimientos tienen una vida útil corta.

Que mediante escrito de alegatos reitera sus argumentos, y precisa que, a la fecha, los Depósitos de Relave N° 6 y 7 y sus recrecimientos están inoperativos lo que se acredita con el documento denominado "Segunda Actualización de Plan de Cierre de Minas de la Unidad de setiembre de 2018, aprobado mediante la Resolución Directoral N° de 23 de mayo de 2019; que ha presentado diversos medios probatorios que acreditan los materiales usados y la vida útil corta de los recrecimientos de los Depósitos de Relave N° 6 y 7. Añade que, en cumplimiento de las normas tributarias, la vida útil de los recrecimientos está determinada por su uso en las actividades productivas, lo que está asociado a la capacidad máxima de almacenamiento y los materiales utilizados en su construcción, que en este caso fue material de préstamo (grava arenosa) y desmonte de mina, no existiendo materiales de concreto, gaviones o cemento en la construcción de tales recrecimientos. Indica que, en las resoluciones de este Tribunal, tales como las Resoluciones N° 01605-3-2023, 00351-2-2018, 07724-2-2005, 06154-4-2009, 10826-4-2009, 07313-1-2018 y 00351-2-2018, se ha señalado que para calificar una construcción en el grupo de "edificios y construcciones" se debe tener en cuenta sus características particulares, siendo que, en el caso concreto, los recrecimientos de los Depósitos de Relave N° 6 y 7 no tienen las mismas características y particularidades técnicas de otros recrecimientos. Añade que la Resolución N° 09352-9-2021 mencionada por la Administración, se encuentra referida a un caso distinto, pues en ese caso los recrecimientos comprendieron el uso de otros materiales nobles y rocosos para su construcción. Anota que la definición de vida útil se encuentra en las normas contables y no en las normas tributarias, y se debe determinar atendiendo a su capacidad estimada, su desgaste según los factores productivos, su obsolescencia técnica y comercial en relación con su capacidad y las limitaciones que existan sobre su uso. Asimismo, apunta que la definición de vida útil bajo las normas contables ha sido aceptada en la legislación comparada, como es el caso de Colombia a partir de la Opinión del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo de dicho país; que el Ministerio de Economía y Finanzas también reconoce que la vida útil de un activo fijo se determina en función a la capacidad y uso del mismo; y, que de acuerdo a las normas sectoriales, tales como la Ley General de Residuos Sólidos, la Ley de Gestión de Residuos Sólidos, el artículo 71 del Decreto Supremo N° 040-2014-EM, y la Resolución Ministerial N° 116-2015-MEM/DM, la vida útil operativa de los Depósitos de Relave y estructuras de similar naturaleza está asociada a la utilización del activo y su capacidad de almacenamiento. Menciona que la Administración entra en contradicción pues en el Informe N°

ella misma asocia la vida útil del activo a la generación de rentas gravadas, tratamiento que ha desconocido en este caso; que la naturaleza de los recrecimientos determinada en función a su vida útil en razón a su capacidad de uso, no genera que los referidos activos deban depreciarse



# Tribunal Fiscal

Nº 07629-9-2023

en el plazo de vida útil estimada para los mismos; y que las normas tributarias y sectoriales, en ninguna parte señalan que el desgaste de los activos utilizados en la actividad minera se condicionan al cierre de mina.

Que agrega que ha acreditado la fehaciencia de las operaciones, pese al corto plazo otorgado para cumplir con los requerimientos, considerando que la fiscalización se llevó a cabo en pandemia, y que, pese a ello, ha cumplido con presentar toda la documentación de sustento de tales operaciones. Asimismo, refiere que ha presentado los documentos que acreditan el destino y beneficiarios de los desembolsos observados por la Administración, razón por la que no está sujeta a la Tasa Adicional del 4,1%, siendo que las constancias de pago de detracciones, facturas y reportes de pago acreditan el citado destino.

Que por su parte, la Administración señala que, como resultado de un procedimiento de fiscalización efectuada a la recurrente, reparó la renta neta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, entre otros, por exceso de depreciación en Canchas de Relave N° 6 y 7, gastos no fehacientes – provisiones extornadas en el ejercicio 2015, y otros gastos no fehacientes. Asimismo, determinó la aplicación de la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta de diciembre de 2014, y detectó la comisión de la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario. Mediante escrito de alegatos precisa que este Tribunal a través de la Resolución N° 11557-1-2021 ya ha tomado posición en torno a la naturaleza de los recrecimientos de relaveras indicando que son construcciones a las que se les debe aplicar la tasa de depreciación asignada a "edificaciones y construcciones"; y agrega que los gastos no fehacientes, constituyen una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario, y por tanto, debe aplicarse la Tasa Adicional del 4,1%.

Que de autos se aprecia que, como resultado del procedimiento de fiscalización definitiva del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, iniciado a la recurrente con la Carta N° y el Requerimiento N° (folios 962, 963 y 965), se emitieron, entre otros<sup>2</sup>, las Resoluciones de Determinación N° y la Resolución de Multa N° giradas por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta de diciembre de 2014, y la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario (folios 1358 a 1361 y 1364 a 1370). En ese sentido, corresponde determinar si los referidos valores fueron emitidos conforme a ley.

## **Resolución de Determinación N° – Impuesto a la Renta del ejercicio 2014**

Que del Anexo N° 2 al citado valor (folio 1368), se aprecia que la Administración efectuó reparos a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, entre otros<sup>3</sup>, por: 1. exceso de depreciación en Canchas de Relave N° 6 y 7, por el importe de S/ 6 018 098,00; 2. gastos no fehacientes – provisiones extornadas en el ejercicio 2015, por el importe de S/ 951 435,00; y, 3. otros gastos no fehacientes, por el importe de S/ 4 432 934,00.

Que según se aprecia del documento denominado "Comprobante de Información Registrada" (folio 1471), la recurrente tiene como actividad principal la extracción de minerales metalíferos no ferrosos. Asimismo, de acuerdo a la descripción contenida en el documento denominado "Resumen Estadístico de Fiscalización" (folio 975/vuelta), la recurrente es una empresa dedicada a la extracción, concentración y comercialización de minerales polimetálicos: plata, plomo, zinc y cobre, que realizaba sus operaciones en la Unidad Minera de y la planta concentradora de localizadas en el distrito de Tinyahuarco, provincia y departamento de Pasco. La recurrente explotaba dos minas contiguas: operación a tajo abierto que produce minerales de plata, plomo y zinc; y, mina subterránea que produce minerales de cobre, siendo que el mineral extraído era procesado en dos plantas concentradoras; y, asimismo, contaba con toda la infraestructura asociada requerida, tales como: centrales

<sup>2</sup> Cabe señalar que, a consecuencia del referido procedimiento de fiscalización, también se emitieron las Resoluciones de Determinación N° correspondientes a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2014, las cuales no han sido impugnadas en la presente instancia, tal como se precisó anteriormente.

<sup>3</sup> Como se indicó, la Administración dejó sin efecto el reparo por desembolsos incurridos en la adquisición de inmuebles deducidos indebidamente como gastos de desarrollo, por el importe de S/ 5 179 874,00.





# Tribunal Fiscal

N° 07629-9-2023

hidroeléctricas, sub-estaciones, talleres, almacenes, canchas o depósitos de relaves, planta de tratamiento de aguas ácidas, viviendas y oficinas administrativas.

## 1. Exceso de depreciación en Canchas de Relave N° 6 y 7

Que del Anexo N° 2 a la Resolución de Determinación N° (folio 1368), se aprecia que la Administración reparó el exceso de depreciación relacionada a los desembolsos incurridos en la construcción de las Canchas o Depósitos de Relave N° 6 y 7, por el importe de S/ 6 018 098,00, al considerar que estos califican como activo fijo en el rubro de "edificios y construcciones", que debieron ser depreciadas a razón del 3% y 5% anual, según corresponda, y no a razón del 10% anual, que corresponde al rubro "otros activos fijos", consignando, como base legal, el inciso f) del artículo 37, los artículos 38, 39 y 40 de la Ley del Impuesto a la Renta, y el artículo 22 del reglamento de dicha ley.

Que al respecto, mediante el punto 2 del Requerimiento N° (folios 864 a 869), la Administración dio cuenta que, de la información consignada en el Registro de Activos Fijos, verificó que los activos denominados "Cancha de Relaves N° 6" y "Cancha de Relaves N° 7", presentaban, como depreciación del ejercicio 2014, una cifra resultante de la aplicación de la tasa del 10% anual, cuando correspondía aplicar la tasa del 3% anual, para activos en uso antes del 31 de diciembre de 2009, y del 5% anual, a partir del 1 de enero de 2010, establecida para edificaciones y construcciones. Explicó que de acuerdo a los Informes N°

la Guía Ambiental para el Manejo de Relaves Mineros expedida por el Ministerio de Energía y Minas, y el Reglamento para la Protección Ambiental en la Actividad Minera – Metalúrgica, la construcción de las canchas de relaves debía garantizar la estabilidad estructural de los depósitos, es decir, la construcción debía ser fija y permanente, y ser capaz de soportar los relaves vertidos producto de la explotación minera, siendo que la firmeza en la estructura de las citadas canchas debía garantizar la estabilidad física, independientemente del material que se haya utilizado en su construcción, esto es, que la construcción que realizó la recurrente en las Relaveras N° 6 y 7, con material grava arenosa, grava arcillosa, geo sintéticos y otros materiales, debía garantizar la estabilidad estructural del depósito, asegurando la estabilidad física, y soportar los embates de los fenómenos naturales. Enfatizó que los depósitos de relaves fueron construidos para tener una fijeza y permanencia extensa en el tiempo, y que, los citados activos no solo tenían una duración relacionada al tope de su almacenaje de relave, pues esa no era su única finalidad, sino que, al construirse para tener una permanencia prolongada en el tiempo e integrar el plan de cierre de minas -lo que se daría en años posteriores-, cumplían también una función de mitigación del impacto ambiental. Preciso que, en ese sentido, la edificación de un depósito de relaves no solo representaba un simple "movimiento de tierra", sino que implicaba la construcción con materiales especiales, resistentes a las inclemencias del clima y de gran durabilidad, de una estructura destinada a contener los relaves provenientes del proceso productivo de la recurrente, no solo durante el periodo en que dicha estructura agotaba su capacidad, sino hasta muchos años después de que la mina hubiere cerrado, por lo que, considerando que la vida útil de los bienes del activo fijo se determinaría no solo de acuerdo a su naturaleza, sino también, de acuerdo a sus características y al uso que se le dé a los mismos, concluía que dicho tipo de activo fijo calificaba como "edificios y construcciones", correspondiéndole la tasa de depreciación del 3% o 5% anual, según correspondía a la fecha en que fueron activados; y, por consiguiente, determinó que la recurrente había considerado una depreciación en exceso respecto de las Canchas o Depósitos de Relave N° 6 y 7, al aplicar indebidamente la tasa de depreciación del 10% anual, por el importe de S/ 6 018 098,00, según lo siguiente (folio 865/vuelta):

Detalle del Activo (*)								Cálculo de Depreciación según SUNAT			
N° de activo	Descripción (**)	Saldo Inicial	Fecha de Adquisición	Fecha de Inicio de Uso	% Deprec	Depreciación Acum. Cierre Anterior	Depreciación Ejercicio	% Depreciación	Depreciación Ejercicio	Exceso de Depreciación	
	R-Cancha de Relaves N° 6 (Proyecto)	8 497 813,20	1/12/2007	1/12/2007	10%	5 311 133,25	849 781,32	3%	254 934,40	594 846,92	
	R-Cancha de Relaves N° 7 (Proyecto)	11 657 309,58	1/01/2009	1/01/2009	10%	5 828 654,90	1 165 730,95	3%	349 719,29	816 011,66	



# Tribunal Fiscal

Nº 07629-9-2023

R- Construcción de Cancha de Relaves N° 6	20 149 923,20	1/01/2012	1/01/2012	10%	4 029 984,68	2 014 992,32	5%	1 007 496,16	1 007 496,16
R- Construcción de Cancha de Relaves N° 7	68 751 861,73	1/10/2012	1/10/2012	10%	8 593 982,71	6 875 186,17	5%	3 437 593,09	3 437 593,08
R- Construcción de Cancha de Relaves N° 7 - Obras complementar ias	3 242 998,18	1/06/2013	1/06/2013	10%	189 174,86	324 299,81	5%	162 149,91	162 149,90
<b>Totales - Construcciones</b>						<b>11 229 990,57</b>		<b>5 211 892,84</b>	<b>6 018 097,73</b>
<b>Exceso de Depreciación</b>									<b>6 018 097,73</b>

(\*) Información extraída del Libro de Activo Fijo de la recurrente.

(\*\*) Conforme explica la recurrente en el folio 796/vuelta, la referencia a la letra "R" antepuesta corresponde al recrecimiento de relaveras.

Que añadió la Administración que la propia recurrente había aplicado la tasa del 5% para la Cancha de Relaves lo cual confirmaría la posición expuesta. Ahora bien, considerando lo indicado, solicitó a la recurrente explicar por escrito con la base legal correspondiente, y la acreditación documentaria pertinente, los motivos por los cuales aplicó una tasa de depreciación mayor a la que correspondía sobre sus activos denominados Canchas o Depósitos de Relave N° 6 y 7, en el ejercicio 2014.

Que en respuesta a dicho requerimiento, la recurrente presentó un escrito (folios 795 a 802), en el que señaló que la Administración omitió especificar que había registrado contablemente de forma separada el componente que efectivamente calificó como infraestructura, de la parte que correspondía a los recrecimientos de la misma, a la que le correspondía la tasa de depreciación del 10% anual, siendo que la vida útil de los recrecimientos de las Canchas o Depósitos de Relave N° 6 y 7, observados por la Administración, era menor a 10 años, es decir, una vida útil relativamente corta, por lo que se podía concluir que le correspondía la aplicación de la tasa del 10% anual. Apuntó que las observaciones de la Administración se sustentaban en apreciaciones subjetivas, sin valorar los documentos técnicos que describían las características de los depósitos de relaves, y que, aquella partía de la premisa equivocada de que todos los depósitos de relaves tenían la misma vida útil, pese a que los Depósitos de Relaves N° 6 y 7 tenían características diferentes a la Cancha de Relaves de . . . . . pues los primeros tenían una vida útil de 15 meses, mientras que el segundo, por sus características técnicas, ubicación, extensión y capacidad de almacenamiento de relaves, tenía una vida útil de 20 años.

Que en el punto 2 del Resultado del Requerimiento N° . . . . . (folios 826/vuelta a 835), la Administración dejó constancia de los argumentos formulados por la recurrente, así como de los documentos presentados por esta, e indicó lo siguiente:

- La vida útil de los depósitos de relaves no estaba referida al límite de almacenamiento, ya que estos, aún estando saturados, debían cumplir con la función de contener todos los materiales tóxicos (relaves) depositados hasta que se proceda con el cierre de mina, y aun después del cierre de mina.
- Las normas del Impuesto a la Renta establecen los porcentajes máximos de depreciación aplicables a los bienes del activo fijo, por lo que la forma de registro contable no revertía ninguna incidencia sobre ello.
- Cada recrecimiento de la presa de relaves no constituía un nuevo activo diferente e independiente de la base estructural de la misma o del recrecimiento anterior, como pretendía sostener la recurrente, pues se trataba de un solo activo: la presa de relaves, y cada recrecimiento de esta constituía una ampliación de su capacidad de almacenamiento de relaves.
- Una presa de relaves era una obra de ingeniería que tenía por fin "contener" los desechos mineros a fin de minimizar sus efectos negativos sobre el medio ambiente y el hombre, por lo que la vida útil de este tipo de construcciones no se circunscribía a la capacidad de carga que pudiera soportar durante el ejercicio de la actividad minera sino al tiempo durante el cual cumpliría tal finalidad, por ende, no era procedente sostener que dicha presa tuviera una vida útil de 15 meses, pues esta tenía una duración extensa, que abarcaba más allá de la vida útil de la mina, teniendo la naturaleza de una "construcción", calificada, para efectos de su depreciación, dentro del grupo de los bienes categorizados como "edificios y construcciones".
- Considerando lo anterior, observó el exceso de depreciación por el importe de S/ 6 018 098,00.



# Tribunal Fiscal

N° 07629-9-2023

Que posteriormente, mediante el punto 2 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° (folio 381/vuelta), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente las conclusiones al procedimiento de fiscalización, entre ellas, la observación señalada en el considerando precedente, a fin de que presentara sus descargos.

Que en respuesta al citado requerimiento, la recurrente presentó un escrito (folios 333 a 334), en el que señaló que no se había hecho una debida evaluación de sus argumentos y medios probatorios, no habiéndose tenido en cuenta que existían diferencias entre la base de los depósitos de relaves y sus recrecimientos. Mencionó que las canchas o depósitos de relaves, podían tener formas, tamaños y capacidades distintas, y que, al aumento de capacidad de estas, generalmente a través del incremento de la extensión del área, se le llamaba recrecimiento. Asimismo, reiteró que la vida útil de una cancha de relaves estaba determinada por la capacidad máxima de almacenamiento de los relaves y el tiempo en que dicho tope podía ser alcanzado en función a la capacidad de producción y procesamiento; y que, una vez llegado a ese límite ya no se encontraba operativa, y por ende, dejaba de formar parte del proceso productivo minero, siendo que los recrecimientos solían tener una vida útil reducida (15 meses en su caso) y debían depreciarse independientemente a los muros o paredes de contención de la relavera, siendo que correspondía efectuar un análisis caso por caso. Ofreció, como medio probatorio, una visita inspectiva a la unidad minera y un informe técnico.

Que en el punto 2 del Resultado del Requerimiento N° (folios 362 a 364/vuelta), la Administración dio cuenta de los argumentos formulados por la recurrente, y reiteró lo establecido en el Resultado del Requerimiento N° en el sentido que la función de una cancha o depósito de relaves era la de contener los relaves provenientes del proceso productivo de la recurrente, no solo durante el periodo en que dicha estructura agotaba su capacidad, sino hasta muchos años después de que la mina hubiese cerrado, por lo que el servicio que prestaba este tipo de bienes estaba orientado básicamente a la colectividad, al asegurar que el medio ambiente no se viera afectado con los efluentes propios del desarrollo de la actividad minera. Concluyó que, en virtud de lo indicado, mantenía la observación efectuada por el exceso de depreciación detectado por el importe de S/ 6 018 098,00.

Que de conformidad con el inciso f) del artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 179-2004-EF<sup>4</sup>, son deducibles las depreciaciones por desgaste u obsolescencia de los bienes de activo fijo y las mermas y desmedros de existencias debidamente acreditados, de acuerdo con las normas establecidas en los artículos siguientes.

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

Que el artículo 39 de la mencionada ley disponía que los edificios y construcciones se depreciarían a razón del 3% anual y, a partir del 1 de enero de 2010, con la modificación efectuada por la Ley N° 29342, a razón del 5% anual.

Que el inciso a) del artículo 22 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 122-94-EF y modificado por el Decreto Supremo N° 136-2011-EF<sup>5</sup>, señala que de conformidad con el artículo 39 de la Ley del Impuesto a la Renta, los edificios y construcciones sólo serán depreciados mediante el método de línea recta, a razón de 5% anual<sup>6</sup>; y el inciso b) del citado artículo, modificado por el Decreto Supremo N° 194-99-EF, establece que para el cálculo de la depreciación de los bienes afectados a la producción de rentas gravadas de la tercera categoría —distintos de edificios y construcciones— se

<sup>4</sup> En adelante, Ley del Impuesto a la Renta.

<sup>5</sup> Publicado el 9 de julio de 2011.

<sup>6</sup> Antes de la modificación efectuada por el Decreto Supremo N° 136-2011-EF, el referido inciso a) señalaba que, de conformidad con el artículo 39 de la Ley del Impuesto a la Renta, los edificios y construcciones sólo serían depreciados mediante el método de línea recta, a razón de 3% anual.



# Tribunal Fiscal

Nº 07629-9-2023

realizará aplicando el porcentaje que establece la tabla incluida en dicho inciso, entre otros, 10% para Otros bienes del activo fijo.

Que este Tribunal, en las Resoluciones N° 07724-2-2005 y 06154-1-2009, ha señalado que, para efecto de establecer la tasa máxima de depreciación permitida, debe tenerse en cuenta las características del bien, las cuales no varían o se pierden por la manera en que se realizó su contabilización. Asimismo, en la Resolución N° 00351-2-98 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 como se puede advertir de las normas citadas, la depreciación es la deducción admitida por concepto de desgaste o agotamiento de los bienes del activo fijo, determinado en función de la naturaleza del activo, diferenciando los edificios y construcciones de los demás bienes del activo fijo, entre otros, en cuanto al número de años en los que se pueden depreciar, según lo previsto en dichas normas.

Que de lo actuado se tiene que, de acuerdo a lo argumentado por la recurrente, la depreciación observada corresponde a los recrecimientos de las Canchas o Depósitos de Relaves N° 6 y 7, que, según afirma, son activos diferenciados que se deprecian de manera independiente a las relaveras, canchas o depósitos de relaves propiamente dichos, y tienen una vida útil reducida y limitada, por lo que, a efecto de su depreciación tributaria, no se pueden considerar como edificios o construcciones, como sostiene la Administración, sino como otros bienes del activo fijo.

Que en ese sentido, corresponde determinar si el recrecimiento de las relaveras, son activos diferenciados que se deprecian de manera independiente a las relaveras, canchas o depósitos de relaves propiamente dichos, a los que les es aplicable la tasa de depreciación del 10% anual correspondiente a otros bienes del activo, como sostiene la recurrente, o si, a las relaveras y sus recrecimientos, les corresponde la aplicación de la tasa de depreciación de 3% o 5% anual<sup>7</sup> por calificar como edificios o construcciones, como sostiene la Administración.

Que en primer término, debe indicarse que, en cuanto a la definición de relavera, presa de lodos o depósito de relaves<sup>8</sup> (también llamado: cancha o tranque de relaves), según el Diccionario de la *Environmental Law Alliance Worldwide*<sup>9</sup>, es la depresión usada para colocar los relaves de la operación minera, su principal función es permitir el tiempo suficiente para que los metales pesados se sedimenten o para que el cianuro se destruya antes que el agua sea reciclada nuevamente en el molino o tratada antes de ser descargada en la cuenca local. En este sentido, REINOSO GRAU y OLALLA MARAÑÓN<sup>10</sup> señalan que las presas de relaves se construyen para retener los residuos mineros que se originan de su explotación.

Que según la Guía Ambiental para el Manejo de Relaves Mineros<sup>11</sup>, una característica de los depósitos de relaves son las propiedades estructurales, esto es, aquellas características geotécnicas de los depósitos de relave que gobiernan su comportamiento frente a la estabilidad, infiltración y deformación; siendo que las propiedades estructurales básicas, incluyen resistencia, permeabilidad y compresibilidad. En el punto 4 de la citada guía, referido a los "Objetivos del Manejo de Relaves", se define la secuencia de las fases de

<sup>7</sup> El artículo 39 de la Ley del Impuesto a la Renta establecía que, para los activos en uso antes del 31 de diciembre de 2009, los edificios y construcciones se depreciarían a razón del tres por ciento (3%) anual; siendo que, dicho artículo fue modificado por la Única Disposición Complementaria de la ley N° 29342, publicada el 7 de abril de 2009, y vigente a partir del 1 de enero de 2010, señalando que los edificios y construcciones se depreciarían a razón del cinco por ciento (5%) anual.

<sup>8</sup> Los "relaves" se definen como el deshecho mineral sólido de tamaño entre arena y limo provenientes del proceso de concentración que son producidos, transportados o depositados en forma de lodo. Esta definición se encuentra en la Guía Ambiental para el Manejo de Relaves Mineros, a la que se puede acceder a través del siguiente enlace: (Visto el 28 de agosto de 2023).

<sup>9</sup> Disponible en el siguiente enlace: (Visto el 28 de agosto de 2023).

<sup>10</sup> REINOSO GRAU, PABLO y OLALLA MARAÑÓN, CLAUDIO. Presas de residuos mineros: causas de fallo y propuestas para evitarlos. En Ingeniería Civil 186/2017, España, p. 32. Citados en la Resolución N° 09352-9-2021.

<sup>11</sup> Disponible en: (Visto el 28 de agosto de 2023).

Al respecto, según el Reglamento para la Protección Ambiental en la Actividad Minero – Metalúrgica, aprobado por el Decreto Supremo N° 016-93-EM, modificado por el Decreto Supremo N° 059-93-EM, la citada guía es un documento expedido por el Ministerio de Energía Minas sobre lineamientos aceptables a nivel nacional en la actividad minero-metalúrgica para llegar a un desarrollo sostenible.





# Tribunal Fiscal

Nº 07629-9-2023

tiempo que se aplicarán durante la vida de la instalación del depósito de relaves, las cuales son las siguientes: (i) construcción, (ii) operación, (iii) cierre, y (iv) post-cierre, tal como se detallan a continuación:

- **Construcción:** El desarrollo de un depósito de relave implica por lo general, una importante etapa de construcción. Aunque estas actividades pueden continuar durante la vida de la instalación, la fase de "construcción" se refiere aquí a las actividades iniciales anteriores al arranque de la concentradora.
- **Operación:** El período de operación comienza y termina con la descarga de los relaves en las instalaciones. Esta duración es usualmente determinada por la vida de la mina, que a su vez es gobernada por factores económicos, precios de los metales, y reservas geológicas. Los períodos típicos de operación de un depósito van de 10 a 20 años, aunque algunos están aún operando después de 90 años.
- **Cierre:** El período de cierre comienza al término de las operaciones de la concentradora y de la descarga de relaves. Durante este tiempo se construyen las instalaciones adicionales que puedan ser requeridas para alcanzar la estabilidad física o química a largo plazo (por ejemplo, zanjas y conductos permanentes de derivación del agua); y se inicia la rehabilitación (por ejemplo, colocando tierra de cultivo y sembrando). El período de cierre requiere el monitoreo de estos parámetros adicionales por el período de tiempo necesario para asegurar su adecuado funcionamiento y para realizar cualquier modificación necesaria. En general, el tiempo de cierre puede tomar de 2 a 30 años, aunque es típico el lapso de 5 a 10 años y depende de la complejidad y requerimientos técnicos de las medidas de cierre y el monitoreo pertinente.
- **Post-cierre:** El post-cierre o abandono comienza a continuación de la exitosa terminación de las medidas de cierre y se extiende tanto como se requiera para que la estabilidad física y química del depósito de relaves quede asegurada.

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

Que en cuanto a la definición de "recrecimiento", se tiene que es la elevación del dique de un depósito de relaves o presa de lodos, con materiales de préstamo o con una fracción de los propios lodos<sup>12</sup>.

Que por su parte, el Reglamento para la Protección Ambiental en la Actividad Minero - Metalúrgica, aprobado por el Decreto Supremo N° 016-93-EM<sup>13</sup>, establece, en su artículo 36, que en el caso de disposición de relaves y/o escorias, en tierra, estos deberán ser depositados en canchas ubicadas preferentemente cerca de las plantas de beneficio, para permitir el reciclaje del agua y así minimizar o evitar la descarga de efluentes fuera de la zona de almacenamiento; y, en su artículo 37, que los estudios y la implementación de proyectos, para depósitos de relaves y/o escorias, deben garantizar la estabilidad estructural del depósito así como de las obras complementarias a construirse, como en las laderas adyacentes al depósito y la presa o presas de sostén, asegurando la estabilidad física de los elementos naturales integrantes y circundantes, para prevenir la ocurrencia de cualquier falla o interacción desestabilizadora, como consecuencia de fenómenos naturales tales como: actividad volcánica, sísmica, inundaciones e incendios.

Que en el aspecto jurisprudencial, este Tribunal, en la Resolución N° 09780-1-2019 resolvió un caso en el que la Administración reparó la depreciación de la ampliación de una relavera o cancha de relave, al considerar que, aunque esta sea una mejora, debido a que ampliaba la vida útil del bien, al calificar como una construcción le correspondía una tasa de depreciación del 3% anual, de acuerdo con el artículo 39 de

<sup>12</sup> Puede accederse a dicha definición en el siguiente enlace:

(Visto el 28 de agosto de 2023).

<sup>13</sup> De acuerdo con el artículo 1 del citado reglamento, este comprende la aplicación de las normas contenidas, entre otros, en el Título Décimo Quinto del Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería aprobado por el Decreto Supremo N° 014-92-EM, y alcanza a todas las personas naturales o jurídicas, públicas o privadas, que ejerzan actividades minero - metalúrgicas.



# Tribunal Fiscal

Nº 07629-9-2023

la Ley del Impuesto a la Renta, y no de 10% anual correspondiente a otros bienes del activo, como argumentaba el contribuyente en dicha ocasión. Al respecto, este Colegiado, en la aludida resolución, mantuvo el citado reparo, señalando que, de la evaluación conjunta de la documentación obrante en tal expediente, pudo constatar que la ampliación de la cancha de relave implicaba la construcción con materiales especiales, de una estructura destinada a contener los relaves provenientes del proceso productivo del contribuyente, no solo durante el período en que dicha estructura agotaba su capacidad, sino hasta mucho después de que la mina hubiere cerrado, por lo que calificaba como una construcción para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta, por cuanto implicó la utilización de materiales especiales (geomalla, geotextil, y gaviones), así como tuberías y el propio relave a efecto de construir las estructuras que componen dicha cancha de relave, otorgándole una vida útil relativamente extensa, por lo que al tratarse, la obra de ampliación de dicha cancha de relaves, de una construcción, correspondía la aplicación de la tasa depreciación del 3% anual de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 39 de la Ley del Impuesto a la Renta, y no del 10% correspondiente a otros bienes del activo fijo, como sostenía el contribuyente en el referido caso<sup>14</sup>.

Que asimismo, en las Resoluciones Nº 09352-9-2021 y 11557-1-2021, este Colegiado dejó señalado que, de las definiciones extraídas de la doctrina especializada y criterio jurisprudencial señalado en el considerando precedente, se desprendía que las relaveras, depósitos o canchas de relaves son construcciones para las que se utilizan los propios relaves a efecto de construir sus estructuras, pero con propiedades y materiales geotécnicos que garantizan la estabilidad e infiltración, que permiten certificar la calidad de dichas construcciones, más aún cuando estas deben cumplir con una estabilidad física y química a largo plazo que permita controlar los relaves durante el tiempo de la explotación, así como después del cierre de la mina, con un fin de mitigación ambiental.

Que es menester referir que, tal como se anotó líneas arriba, la recurrente desarrolla sus operaciones extractivas en la Unidad Minera de ubicada en el distrito de Tinyahuarco, provincia y departamento de Pasco, para lo cual cuenta con una concesión de beneficio denominada "Hacienda de Beneficio de la cual forman parte las Canchas o Depósitos de Relaves Nº 6 y 7 con sus recrecimientos, objeto de reparo, así como la Relavera, Depósito o Cancha de Relaves

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

- Archivo Excel detallando la relación de costo de los depósitos de relaves Nº 6 y 7, las partidas que componen el costo, señalando serie y número de la factura, fecha de emisión, proveedor, valor de compra, y registro contable u otros de acuerdo con la naturaleza del costo<sup>15</sup>.
- La Resolución Nº 892-2007-MEM-DGM/V de 12 de julio de 2007, emitida por la Dirección General de Minería del Ministerio de Energía y Minas, mediante la cual esta aprobó el proyecto de construcción de los Depósitos de Relaves Nº 6 y 7, en atención a lo señalado en el Informe Nº de 10 de julio de 2007. Este informe, fue emitido por la Dirección de Promoción y Desarrollo Minero del Ministerio de Energía y Minas, en relación al procedimiento ordinario de modificación de la concesión de beneficio denominada "Hacienda de Beneficio para la construcción de los Depósitos de Relaves Nº 6 y 7, presentado por la recurrente. En dicho informe se señala que las observaciones efectuadas respecto de tales proyectos habían sido sustentadas y se ajustaban a los estándares de construcción para depósito de relaves establecidos en el Reglamento para la Protección Ambiental en la Actividad Minera - Metalúrgica, por lo que se consideraban levantadas. Se describen los detalles de tales depósitos de relaves, indicándose el método de recrecimiento -aguas abajo-; que el dique de arranque estaría conformado por material de préstamo compactado al 95% de densidad seca; que el recrecimiento sería ejecutado en 3 fases con material de préstamo compactado; y que el vaso interior del depósito de relaves estaría impermeabilizado por geomembrana<sup>16</sup> y una capa de geonet<sup>17</sup> además que contaría con

<sup>14</sup> En similar sentido se pronunció este Tribunal en la Resolución Nº 00013-4-2020.

<sup>15</sup> Contenido en el USB que obra en el folio 1509/vuelta.

<sup>16</sup> Las geomembranas son barreras sintéticas de muy baja permeabilidad, fabricadas a base de polímeros termoplásticos, utilizadas principalmente para revestir e impermeabilizar diversas superficies. Su principal función es contener materiales y/o sustancias, previniendo el flujo de líquidos y vapores fuera de esta. Se puede tener acceso a este concepto en el siguiente enlace: (Visto el 28 de agosto de 2023).

<sup>17</sup> El geonet es un material de drenaje sintético fabricado con una resina de polietileno de alta densidad (HDPE) de alta calidad. La estructura de la geonet está formada específicamente para transmitir fluidos de manera uniforme en una variedad de



# Tribunal Fiscal

Nº 07629-9-2023

un sistema de monitoreo de contingencias; entre otros. Se concluyó que para la construcción de los Depósitos de Relaves N° 6 y 7, se había realizado el análisis de estabilidad física, que resultó favorable, siendo los factores de seguridad por encima del mínimo exigible, y que los parámetros considerados en los diseños eran adecuados y se ajustaban a los estándares de construcción para depósitos de relaves (folios 651 a 653).

- La Resolución N° de 16 de diciembre de 2010, emitida por la Dirección General de Minería del Ministerio de Energía y Minas, mediante la cual aprobó el informe de la inspección realizada por los ingenieros y a la planta de beneficio "Hacienda de Beneficio" y autorizó el funcionamiento del recrecimiento de los Depósitos de Relaves N° 6 y 7, en atención a lo señalado en el Informe N° de 5 de diciembre de 2010. Este informe fue emitido por la Dirección Técnica Minera del Ministerio de Energía y Minas, en relación a la inspección de verificación del referido recrecimiento. En dicho informe se concluye que, según el informe final de obra y los planos *As Built*, la construcción de los Depósitos de Relaves N° 6 y 7 se había realizado de acuerdo a las especificaciones del proyecto aprobado, y que también todas las actividades programadas para la producción del recrecimiento de los Depósitos de Relaves N° 6 y 7 se había efectuado de acuerdo al proyecto aprobado, por lo que se sugería que se apruebe el recrecimiento de los Depósitos de Relaves N° 6 y 7 (folios 657 a 662).
- Las Memorias Descriptivas de los Depósitos de Relaves N° 6 y 7 de abril 2012. En estas se indica que los trabajos requeridos para la construcción de tales depósitos fueron: el desbroce y/o eliminación del material de relave *top soil* del área de depósito; relleno compactado en dique; conformación y compactación de material integral; perfilado de talud aguas abajo y aguas arriba; entre otros. Se señala, además, que, durante la construcción de los referidos depósitos de relaves, se efectuó un minucioso control de calidad de los materiales empleados, realizándose los respectivos muestreos en campo y ensayos de laboratorio en cada uno de ellos, efectuándose los ensayos de densidad *in situ* y la supervisión de la instalación y ensayos de control de calidad de los geo sintéticos, siendo que, para la construcción del dique de dichos depósitos de relaves, se empleó material grava-arenosa compactado y material integral. Se anota que la ejecución de los referidos ensayos de densidad *in situ* para el control de compactación y aprobación de las capas de terraplén de los diques, estuvo supervisada, y se efectuó la instalación del revestimiento de geo sintéticos y las pruebas de control; y, asimismo, que los procedimientos constructivos empleados contemplaron una distribución apropiada del personal técnico, obreros, equipo y maquinarias necesarias para la correcta ejecución de los trabajos de campo. Se añade que los criterios de diseño empleados para la elaboración de la Ingeniería de Detalle de dichos depósitos incluían a los relaves; el manejo de aguas; la estabilidad física de los diques; y, el diseño sísmico (folios 721 a 737).
- La Resolución N° de 18 de enero de 2012, emitida por la Dirección General de Minería del Ministerio de Energía y Minas, mediante la cual esta aprobó el proyecto de construcción del depósito de relaves en atención a lo señalado en el Informe N° de 17 de enero de 2012. Este informe fue emitido por la Dirección de Promoción y Desarrollo Minero del Ministerio de Energía y Minas, en relación a la construcción de un nuevo depósito de relaves en la concesión de beneficio denominada "Hacienda de Beneficio" y señala que la recurrente presentó el análisis de estabilidad física y el sustento de los parámetros geotécnicos del proyecto sustentado en estudios de ingeniería para el diseño, y que, en general, las construcción del citado nuevo depósito de relaves debía desarrollarse respetando los planos de diseño y las especificaciones técnicas del expediente aprobado (folios 654 a 656).
- Respecto al citado depósito de relaves también se aprecia el acta de recepción de obra y las Adendas 2 y 5 referidas al contrato de construcción de la Presa de Relaves y las modificaciones respectivas según formatos de órdenes de cambio y hojas de autorización; así como también, se advierte un memorando técnico, en el que se describen las características geológicas y geomorfológicas del sitio; las propiedades de los relaves depositados (granulometría y gravedad específica, consolidación y permeabilidad reología); los criterios de diseño del depósito de relaves; los datos de operaciones y el plan de depositación de relaves hasta su cierre a 20 años (folios 654 a 656 y 663 a 700).

condiciones de campo. Se puede tener acceso a este concepto en el siguiente enlace:

(Visto el 28 de agosto de 2023).



# *Tribunal Fiscal*

Nº 07629-9-2023

Que de la evaluación conjunta de la documentación antes descrita, en concordancia con las definiciones y criterios antes indicados, se puede señalar que el recrecimiento de las relaveras, depósitos o canchas de relaves, materia de observación, implicó la construcción con materiales especiales, de una estructura destinada a contener los relaves provenientes del proceso productivo de la recurrente, no solo durante el período en que dicha estructura agote su capacidad, sino hasta mucho después de que la mina hubiere cerrado. Así pues, como se advierte, tales obras de recrecimiento de relaveras, califican como una construcción, que incluso se ajustaron a los estándares de construcción para depósito de relaves que solicita el Reglamento para la Protección Ambiental en la Actividad Minera – Metalúrgica, y que involucraron la utilización de materiales especiales (tales como geonet, geomembranas, entre otros antes indicados), así como el propio relave a efecto de construir las estructuras que componen dichos depósitos de relave, aumentando y otorgándole a estos una vida útil relativamente extensa, debiéndose señalar que la recurrente ha indicado entre sus argumentos que el recrecimiento no supone la construcción de una estructura completa, sino la elevación del nivel de capacidad de almacenamiento del depósito de relaves.

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

Que en ese sentido, contrariamente a lo sostenido por la recurrente, al tratarse las obras de recrecimiento de dichas relaveras, depósitos o canchas de relave, de una construcción, correspondía la aplicación de la tasa de depreciación anual establecida para los edificios y construcciones de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 39 de la Ley del Impuesto a la Renta, y no la tasa de depreciación anual correspondiente a otros bienes del activo fijo; por tanto el presente reparo se encuentra arreglado a ley, y procede mantenerlo, y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que sobre lo manifestado por la recurrente en cuanto a que la Administración ha determinado un exceso de depreciación sin realizar un debido análisis de las pruebas presentadas sobre la vida útil de los recrecimientos del depósito de relaves; cabe indicar que, según se aprecia de autos, la Administración ha efectuado el correspondiente análisis de la documentación presentada oportunamente por la recurrente, decidiendo sobre todas las cuestiones planteadas por esta última y cuanto suscitó el expediente, debiéndose precisar que el hecho que esta discrepe o no comparta el análisis expuesto por la Administración para sustentar el reparo, no acarrea su nulidad.

Que es menester indicar que la conclusión arribada, referida a que los depósitos de relaves y sus recrecimientos, ostentan una vida útil relativamente extensa, se encuentra sustentada en las definiciones doctrinales, los criterios jurisprudenciales y la propia documentación técnica presentada por recurrente, antes señalados, tratándose de una conclusión razonable, en armonía con lo indicado en las aludidas fuentes; y, por ende, no se trata, como afirma la recurrente, de una calificación subjetiva y/o sin sustento técnico.

Que en lo que respecta a lo referido por la recurrente acerca de que la depreciación cuestionada corresponde a los recrecimientos incorporados a los Depósitos de Relaves N° 6 y 7, siendo que si la inversión efectuada para realizar los recrecimientos se realizó años después de haberse construido los depósitos de relave originales e iniciado la depreciación de los mismos, los recrecimientos debían ser depreciados de manera independiente, y que, en ese sentido, cuando la relavera o un recrecimiento previo ya había sido depreciado en su totalidad y, con posterioridad, se efectuaba un nuevo recrecimiento, como en este caso, este podía ser depreciado independientemente a los muros de contención de la relavera o al recrecimiento anterior, siendo que, según su apreciación, la Administración estaría partiendo de la premisa equivocada de que los recrecimientos tienen la misma vida útil que los depósitos de relave originales, pese a tener tales recrecimientos una vida útil distinta y reducida de aproximadamente 15 meses; cabe mencionar que, si bien tal como han señalado tanto la Administración como la recurrente, el recrecimiento constituye una ampliación o elevación del nivel de capacidad de almacenamiento del depósito de relaves, ello no significa que tal recrecimiento cuente con una vida útil reducida y distinta a la de los depósitos de relave propiamente dichos, como afirma la recurrente, ni implica la modificación de su naturaleza de construcción, en atención al análisis





# Tribunal Fiscal

Nº 07629-9-2023

efectuado precedentemente, siendo que tal, como se ha expuesto, la vida útil del depósito de relaves y sus recrecimientos se encuentra en función al cumplimiento de la normativa medio ambiental, por lo que el servicio que estos brindan está asociado al tiempo en que cumplen con dicha función, la que se verifica a largo plazo, considerando que la misma consiste en controlar los relaves durante el tiempo de la explotación minera, así como después del cierre de la mina, con un fin de mitigación ambiental.

Que asimismo, es del caso precisar que, conforme se advierte de autos, tanto durante el procedimiento de fiscalización como en la resolución apelada, la Administración ha hecho referencia a que el exceso de depreciación reparado se encuentra referido a los activos R-Cancha de Relaves N° 6 (Proyecto R-Cancha de Relaves N° 7 (Proyecto \_\_\_\_\_), R-Construcción de Cancha de Relaves N° 6, R-Construcción de Cancha de Relaves N° 7, y R-Construcción de Cancha de Relaves N° 7 – Obras complementarias, los que, conforme a lo señalado por la recurrente, corresponden a los recrecimientos de los Depósitos de Relaves N° 6 y 7<sup>18</sup>. Considerando ello, y en atención a que la posición de la Administración consiste en que a los depósitos de relaves y sus recrecimientos, por su naturaleza, les corresponde la aplicación de lo previsto para los activos calificados como edificios o construcciones, la Administración efectuó un análisis respecto a la naturaleza de tales activos, dando atención a los argumentos de la recurrente dirigidos a sostener que el recrecimiento debía depreciarse de forma diferente al depósito de relaves propiamente dicho al tener aquel una vida útil reducida o corta. De esta manera, no se advierte que la Administración, a través de la resolución apelada, haya modificado el fundamento del reparo, pues tanto en la etapa de fiscalización como en la de reclamación, ha observado los mismos activos en base la misma posición sustentada en los mismos fundamentos, por lo que no cabe amparar la nulidad alegada por la recurrente ni los criterios jurisprudenciales que invoca al respecto, en los cuales sí se verificó un cambio de fundamento en la etapa de reclamación.

Que además, respecto a lo indicado por la recurrente sobre que la Administración no ha tenido en cuenta las características particulares de los activos que permitan calcular su vida útil y calificarlos como edificios y construcciones; cabe indicar que, tal como se aprecia del análisis expuesto, tanto por parte de la Administración como de este Tribunal, se ha efectuado el correspondiente examen sobre la naturaleza de los bienes del activo fijo observados, y sobre el uso al cual se destinan tales bienes, habiéndose concluido que se tratan de activos con una vida útil relativamente extensa, destinados a cumplir un fin medioambiental vinculado al desarrollo de la actividad económica de la recurrente, el cual consiste en la explotación minera, durante la vida operativa de la mina y hasta más allá del cierre de esta, por lo que lo señalado por la recurrente carece de asidero<sup>19</sup>, no advirtiéndose que se haya arribado a dicha conclusión solo en función a los materiales que componen los referidos activos, toda vez que se aprecia que la posición expuesta en la presente resolución se sustenta en definiciones doctrinales, jurisprudencia emitida, normativa del sector y en el contenido de los propios documentos técnicos presentados por la recurrente. En ese sentido, tampoco resulta amparable lo referido por la recurrente en torno a que el material utilizado para el depósito de relave no fue concreto sino otros, pues ello no modifica el análisis sobre la naturaleza y uso observados respecto de tales activos.

Que respecto a lo alegado por la recurrente en relación a que le resultaría aplicable el criterio contenido en las Resoluciones de Tribunal Fiscal N° 07724-2-2005 y 07313-1-2018, cabe señalar que la primera resolución se encuentra referida a la depreciación de galpones para pollos, y la segunda resolución se encuentra referida a la depreciación de una cancha de lixiviación. De lo señalado se aprecia que tales resoluciones contienen un análisis referido a activos de naturaleza y uso distintos a los que son materia de reparo, por lo que no corresponde su aplicación al presente caso.

<sup>18</sup> Por lo cual se antepone la letra "R", según la recurrente.

<sup>19</sup> Cabe indicar que, conforme a establecido este Tribunal, a fin que determinado activo califique como "edificios y construcciones", de conformidad con el artículo 39 de la Ley del Impuesto a la Renta, no es suficiente que el bien haya sido "construido" sino que deben tenerse en cuenta las características de su construcción, para lo cual se debe tomar en cuenta i) la naturaleza del bien y ii) al uso al cual se destina el activo fijo; debiendo considerarse la vida útil del componente principal que permite o determina el funcionamiento de la obra, en tal sentido, califican como "edificios y construcciones" el resultado de construir una obra cuyo destino es albergar al hombre en el desarrollo de sus actividades (vivienda, comercio, industria y otros) y comprende las instalaciones fijas y complementarias adscritas a ella, siendo estas las que se encuentran adheridas físicamente al suelo o a la construcción, y no pueden ser separadas de estos sin destruir, deteriorar, ni alterar el valor del predio porque son parte integrante y funcional de este.



# Tribunal Fiscal

Nº 07629-9-2023

Que en cuanto a lo manifestado por la recurrente respecto a que la Administración no habría valorado el medio probatorio ofrecido constituido por la inspección por parte de aquella de la Unidad Minera de Colquijirca, en la que se ubican los Depósitos de Relaves N° 6 y 7; cabe señalar que, si bien durante el procedimiento de fiscalización, la recurrente, como se advierte del escrito de respuesta al Requerimiento N° refirió ofrecer la citada visita inspectiva, esta no fue llevada a cabo, siendo que, al respecto, la Administración ha indicado que ello no fue necesario pues, a su criterio, con la información y documentos antes glosados, se encontraba suficientemente acreditado que los citados depósitos de relaves y sus recrecimientos calificaban como "edificios y construcciones" (folio 1601), lo que, en efecto, se aprecia del análisis desarrollado líneas arriba. Sobre el particular, debe indicarse que, a la Administración, de acuerdo con sus facultades de fiscalización, le corresponde analizar en cada caso, los medios de prueba ofrecidos y presentados verificando su idoneidad, como lo ha hecho en el presente caso, debiéndose agregar que no se advierte que la recurrente haya presentado oportunamente pruebas que desvirtúen la acotación efectuada por la Administración, no obstante, que tuvo la oportunidad de presentarla, pues fue solicitada en forma expresa para ello durante el procedimiento de fiscalización, apreciándose más bien que, es en atención al contenido y análisis de los documentos aportados por la recurrente, que la Administración sustenta su posición y fundamenta su acotación; y, en ese sentido, no se desprende que la falta de actuación de dicha inspección por parte de la Administración haya implicado la vulneración a los derechos de la recurrente.

Que sobre el Informe Técnico Pericial (folios 1677 a 1777), al que alude la recurrente, cabe precisar que el mismo, si bien concluye que la "vida útil" de los depósitos de relaves y sus recrecimientos sería distinta, no obstante, no explica ni especifica el motivo por el cual considera en su análisis que la "vida útil" de estos activos está circunscrita a la medición de su capacidad de almacenamiento. Por consiguiente, tal documento no resulta suficiente para desvirtuar el análisis expuesto en la presente resolución, en la que se ha concluido motivadamente que los depósitos de relaves y sus recrecimientos, pese a haber agotado su capacidad de almacenamiento, continúan sirviendo de contenedor de los relaves allí depositados, cumpliendo un fin medioambiental inherente a su naturaleza, y manteniendo, por tanto, su vida útil.

Que en el mismo sentido, sobre el documento denominado "Segunda Actualización de Plan de Cierre de Minas de la Unidad Minera Colquijirca" de setiembre de 2018, aprobado mediante la Resolución Directoral N° 077-2019/MEM-DGAAM de 23 de mayo de 2019 (folios 1875 a 1878), que, conforme afirma la recurrente, dejaría constancia sobre la inoperatividad de los Depósitos de Relave N° 6 y 7; cabe señalar que, tal como la recurrente menciona, aquel solo acreditaría que a setiembre de 2018 dichos activos no estarían en operación, no resultando una prueba idónea respecto a su naturaleza, siendo que tal circunstancia no modifica el hecho que, de acuerdo al análisis realizado, los referidos activos tienen como finalidad evitar que los residuos generados en la etapa de explotación afecten el medio ambiente, y que su vida útil se mida en función a tal finalidad, ostentando así una vida útil relativamente larga, manteniendo el control de los relaves allí depositados incluso después del cierre de la mina.

Que en lo que respecta a lo indicado por la recurrente sobre que ha presentado diversos medios probatorios que acreditan los materiales usados y la vida útil corta de los recrecimientos de los Depósitos de Relave N° 6 y 7, la cual está determinada por su uso en las actividades productivas, lo que está asociado a la capacidad máxima de almacenamiento y los materiales utilizados en su construcción, que en este caso fue material de préstamo (grava arenosa) y desmonte de mina, no existiendo materiales de concreto, gaviones o cemento en la construcción de tales recrecimientos; debe mencionarse que en la presente resolución se ha efectuado el análisis de los medios probatorios adjuntados por la recurrente, análisis que aunado a las definiciones y criterios antes glosados, ha devenido en la conclusión consistente en que los depósitos de relave y sus recrecimientos, si bien tienen una capacidad de almacenamiento que puede medirse siendo factible estimarse la fecha de cierre de tales depósitos, tal circunstancia no implica el agotamiento de su funcionalidad vinculada a impedir que los residuos generados en la etapa de explotación minera afecten el medio ambiente. Además, cabe indicar que, según se aprecia de los documentos antes glosados, las obras de construcción de las relaveras y sus recrecimientos involucraron la utilización de materiales especiales tales como geonet, geomembranas, entre otros, así como el propio relave, otorgándole a estos una vida útil relativamente extensa.

Que sobre la jurisprudencia esbozada por la recurrente, en atención a la cual, para calificar una construcción en el grupo de "edificios y construcciones" se debe tener en cuenta sus características particulares; debe indicarse que el presente análisis no contraviene la referida jurisprudencia invocada, por cuanto en la



# Tribunal Fiscal

Nº 07629-9-2023

presente resolución se ha efectuado un análisis del caso concreto en función a sus particularidades, atendiéndose al factor principal que determina el funcionamiento del activo y permite calcular su vida útil, siendo que en este caso, el fin al que se destinan los activos observados es de tipo medioambiental. Debe referirse, además, que en la Resolución N° 09352-9-2021, se resolvió un caso relacionado a recrecimientos de depósitos de relave que también comprendieron el uso de materiales que aumentaron y otorgaron a estos una vida útil relativamente extensa, advirtiéndose que, al igual que en el caso de autos, se llegó a conclusión de que agotada la capacidad de almacenamiento de los depósitos de relave no se extinguía su funcionalidad medioambiental, por lo que resolución no contradice y más bien armoniza con el presente análisis.

Que cabe mencionar que la conclusión arribada en la presente resolución en el sentido que la construcción de los recrecimientos de los Depósitos de Relave N° 6 y 7 se encontraba dirigida al cumplimiento de un fin medio ambiental que permitía asegurar el mantenimiento de los pasivos ambientales, y que la vida útil de tales depósitos y sus recrecimientos estaba en función al cumplimiento de la normativa medioambiental, por lo que el servicio que brindan estos se encuentra asociado al tiempo que mantienen encapsulados los residuos mineros que se originan de la explotación minera efectuada por la recurrente; deviene de la aplicación de la normativa nacional, en concordancia con las definiciones y criterios antes indicados, así como del análisis conjunto de la documentación presentada; por lo que los argumentos de la recurrente destinados a sostener que la vida útil de los depósitos de relave y sus recrecimientos se mide en función a su periodo de operación, el cual se estima de acuerdo a su capacidad de almacenamiento de relaves, en atención a lo establecido en las normas contables, la legislación comparada, normativa sectorial, y opiniones de la Administración y el Ministerio de Economía y Finanzas, no resultan atendibles, debiéndose precisar que ninguna de tales fuentes y/u opiniones señala que la vida útil, en el caso de los depósitos de relave y sus recrecimientos, se mida en función a su capacidad de almacenamiento de relaves y no en función al cumplimiento de un fin medioambiental, como se ha concluido en el presente caso.

Que adicionalmente, es preciso indicar que, como se aprecia de la documentación presentada por la recurrente, esta ha adjuntado documentos vinculados al Depósito de Relaves ubicado, al igual que los Depósitos de Relaves N° 6 y 7, en la concesión de beneficio denominada "Hacienda de Beneficio" respecto del cual, como se advierte de lo actuado, la recurrente había aplicado la tasa de depreciación del 5%, por lo que, en concordancia con ello, y considerando la posición expuesta en la presente resolución, al no desprenderse de autos cuáles serían las diferencias relacionadas a la naturaleza y uso entre tales activos<sup>20</sup>, correspondería la aplicación de la misma tasa de depreciación respecto de los Depósitos de Relaves N° 6 y 7 y sus recrecimientos.

## **2. Gastos no fehacientes – provisiones extornadas en el ejercicio 2015**

Que del Anexo N° 2 a la Resolución de Determinación N° (folio 1368), se aprecia que la Administración reparó el importe de S/ 951 435,00, al considerar que la recurrente no sustentó las operaciones reconocidas como gastos extornados en el ejercicio siguiente (2015), consignando, como base legal, entre otros, el artículo 37 la Ley del Impuesto a la Renta.

Que al respecto, mediante el punto 1 del Requerimiento N° (folios 566/vuelta a 568), la Administración dio cuenta de que, según el Anexo N° 3 al Resultado del Requerimiento N° (folio 908/vuelta), entre otros, advirtió que la recurrente, respecto de algunas operaciones reconocidas como gasto en el ejercicio fiscalizado, no cumplió con proporcionar documentación sustentatoria alguna, siendo que, dentro de las referidas operaciones asociadas a los cargos a la Cuenta - Mantenimiento y reparación - equipos y la Cuenta Mantenimiento y reparación - edificaciones, se encontraban las operaciones identificadas con los Ítems 72 y 75<sup>21</sup> por S/ 1 066 857,79 y S/ 705 046,43, por lo que indicó que tales operaciones no podían ser reconocidas como gasto. Considerando lo indicado, solicitó a la recurrente que explique por escrito la naturaleza de las operaciones observadas, precisando su tratamiento contable y tributario en el ejercicio fiscalizado, debiendo demostrar documentariamente que tales operaciones cumplieran con el principio de causalidad y que eran fehacientes, entre otros, siendo que la documentación a presentar

<sup>20</sup> La recurrente solo indica que la diferencia entre tales activos se encontraría asociada a la capacidad de almacenamiento de relaves (folio 1572) y algunos materiales utilizados para su construcción (folios 1921 a 1923).

<sup>21</sup> Identificados así en el citado Anexo N° 3 al Resultado del Requerimiento N°



# Tribunal Fiscal

N° 07629-9-2023

no debía limitarse a los comprobantes de pago y registros contables sino que debía incluir toda la documentación que acreditara la efectiva prestación de los servicios.

Que en respuesta a dicho requerimiento, la recurrente presentó un escrito (folio 536), en el que señaló, entre otros, que tales operaciones se encontraban dentro del grupo de provisiones extornadas, respecto del cual presentaba los asientos de reversión que acreditaban que los cargos a la cuenta de gastos respectivos quedaron anulados, siendo que se trataban de movimientos contables que no habían afectado la utilidad contable, y por tanto, no habían incidido en la determinación de la renta imponible del ejercicio 2014, por lo que no habían gastos deducibles por acreditar en este extremo.

Que en el punto 1.1 del Resultado del Requerimiento N° (folios 555 a 559/vuelta), la Administración dio cuenta de lo expresado por la recurrente, así como de los documentos presentados por esta, consistentes en asientos contables de provisión (2014) y de extorno (2015), conforme al detalle contenido en el Anexo N° 3 adjunto a dicho resultado (folio 547). Señaló que, tal como se observaba de los citados documentos, los extornos fueron realizados en el ejercicio 2015, lo que evidenciaba que las aludidas provisiones efectuadas en el 2014, tuvieron incidencia real y efectiva en la determinación de la renta neta imponible del ejercicio fiscalizado, por lo que, toda vez que la recurrente no acreditó la fehaciencia de las operaciones identificadas con los Ítem 72 y 75, entre otras, detalladas en el Anexo N° 1 a dicho resultado (folio 548), procedía observarlas, al no ser deducibles, debiendo adicionarse sus respectivos importes a la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014.

Que posteriormente, mediante el punto 4 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° (folio 381/vuelta), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente las conclusiones al procedimiento de fiscalización, entre ellas, la observación señalada en el considerando precedente, a fin de que presentara sus descargos.

Que en respuesta al citado requerimiento, la recurrente presentó un escrito (folios 332/vuelta a 333), en el que indicó que el hecho que se hayan considerado provisiones para una serie de obligaciones y que tales provisiones hayan sido extornadas en el año 2015, no implicaba necesariamente que el importe de las mismas se haya cargado a gastos y haya sido deducido para efectos tributarios.

Que en el punto 4 del Resultado del Requerimiento N° (folios 355 a 357/vuelta), la Administración dio cuenta de que la recurrente sustentó parcialmente las provisiones efectuadas en el ejercicio 2014, identificadas con los Ítems 72 y 75, siendo que, respecto de la provisión identificada con el Ítem 72 por el importe de S/ 1 066 857,79, proporcionó documentación sustentatoria, solo por el importe ascendente a S/ 356 337,91, manteniéndose la observación por el importe de S/ 710 519,88; mientras que, respecto de la provisión identificada con el Ítem 75 por el importe de S/ 705 046,43, presentó documentación sustentatoria solo por el importe ascendente a S/ 464 131,37, manteniéndose la observación por el importe de S/ 240 915,06. Considerando lo anterior, mantuvo la observación por operaciones no fehacientes por el importe total de S/ 951 434,94<sup>22</sup>, conforme al detalle expuesto en el Anexo N° 3 a dicho resultado (folio 352).

Que el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta dispone 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 ley.

Que al respecto, tal como se ha indicado en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 07320-3-2017, para que los gastos sean deducibles para efecto del Impuesto a la Renta el contribuyente debe contar con los medios probatorios que considere idóneos y que puedan causar certeza razonable y suficiente en la Administración.

Que según el criterio adoptado por la Resolución N° 04831-9-2012, para efectos de la deducibilidad de un gasto, la carga de la prueba recae en el contribuyente, por lo que es a este a quien le corresponde acreditar el cumplimiento de los requisitos exigidos por la Ley del Impuesto a la Renta para su deducción, con los medios probatorios que considere idóneos y que puedan causar certeza en la Administración.

Que en el presente caso, según se aprecia de lo actuado, la Administración reparó las provisiones efectuadas en el ejercicio 2014, identificadas con los Ítems 72 y 75, por los importes de S/ 710 519,88 y S/

<sup>22</sup> Esto es: S/ 710 519,88 + S/ 240 915,06 = S/ 951 434,94





# Tribunal Fiscal

Nº 07629-9-2023

240 915,06, debido a que incidieron en la determinación de la renta neta del ejercicio fiscalizado (2014), siendo que la recurrente no sustentó documentariamente su deducción.

Que sobre el particular, conforme se aprecia en los archivos Excel 72 – Excel.XLS y Excel 75 – Excel.XLS, contenidos en la carpeta “Sustento de gastos”, en las subcarpetas denominadas 72 y 75 del USB que obra en el folio 1509/vuelta, la recurrente registró un gasto en la Cuenta - Mantenimiento y reparación - equipos el 31 de diciembre de 2014, en el Asiento N° 2932502, con la glosa “*Importación de Asientos 11674103*” bajo la categoría “*Reclasificación*” por el importe de US\$ 356 928,00 (equivalente a S/ 1 066 857,79), la cual fue revertida mediante el Asiento N° 2984017 de 31 de enero de 2015 con la glosa Revierte «*Reclasificación USD User 1* asiento diario de lote “*Planilla Cálculo A 11674103* desde “12-14”»»; asimismo, se aprecia que la recurrente efectuó un registro en la Cuenta 634302 - Mantenimiento y reparación - edificaciones el 31 de diciembre de 2014, en el Asiento N° 2932502, con la glosa “*Importación de Asientos 11674103*” bajo la categoría “*Reclasificación*” por el importe de US\$ 235 880,37 (equivalente a S/ 705 046,43), la cual fue revertida mediante el Asiento N° 2984017 de 31 de enero de 2015 con la glosa Revierte «*Reclasificación USD User 1* asiento diario de lote “*Planilla Cálculo A 11674103* desde “12-14”».

Que de lo antes expuesto, se verifica que toda vez que la provisión de los gastos reconocidos en las Cuentas - Mantenimiento y reparación - equipos y 634302 - Mantenimiento y reparación – edificaciones, no fue extornado en el mismo ejercicio en el que se anotó (2014), la provisión de tales gastos incidió en la determinación del resultado del ejercicio 2014; siendo que, al respecto, la recurrente no presentó documento adicional alguno que desvirtúe lo indicado.

Que ahora bien, del mismo USB obrante en el folio 1509/vuelta, se tiene que la recurrente presentó facturas, emitidas por los proveedores por el total de S/ 356 337,91, por el total de US\$ 150 174,22, por la prestación de diversos servicios asociados a su actividad económica, así como otros documentos tales como valorizaciones de obra y actas de entrega de recepción de obras vinculados a los aludidos servicios, de los que, según la Administración, es posible apreciar que los trabajos se habrían entregado en el ejercicio 2014.

Que en atención a lo anterior, la Administración reconoció que los importes no sustentados de las provisiones efectuadas el 31 de diciembre de 2014, los cuales no eran deducibles para efecto de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, ascendían a S/ 710 519,88 (S/ 1 066 857,79 - S/ 356 337,91), y a US\$ 85 706,15 (US\$ 235 880,37 – US\$ 150 174,22), equivalente a S/ 240 915,06.

Que en ese sentido, toda vez que se aprecia que la recurrente no ha presentado documentación que sustente la deducibilidad del gasto provisionado por el importe total de S/ 951 434,94 (S/ 710 519,88 + S/ 240 915,06), que incidió en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, siendo además que la propia recurrente señala que se tratarían de gastos que se habrían devengado en el ejercicio 2015, el reparo se encuentra arreglado a ley, debiendo mantenerse y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que sobre lo indicado por la recurrente en cuanto a que, si bien algunos ítems fueron extornados en el año 2015, ello no implica que la provisión haya sido deducida tributariamente; cabe remarcar que el hecho que las provisiones efectuadas en las Cuentas - Mantenimiento y reparación - equipos y Mantenimiento y reparación – edificaciones hayan sido extornadas en el ejercicio 2015, esto es, un ejercicio posterior al de su anotación (2014), implica que tales provisiones efectuadas en las referidas cuentas de gasto, tuvo incidencia en la determinación de la renta neta imposible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, careciendo de sustento lo indicado por la recurrente en contrario.

Que en lo referido por la recurrente en torno a que ha cumplido con acreditar las operaciones reparadas, siendo que, en todo caso, si los elementos de prueba presentados no le resultaban suficientes a la Administración, aquella se encontraba obligada a efectuar el cruce de información correspondiente con los proveedores; es del caso señalar que, tal como se mencionó anteriormente, no se advierte que la recurrente haya adjuntado documentación alguna que permita sustentar la deducibilidad de los importes provisionados objeto de reparo, pese a que la carga de la prueba sobre el cumplimiento de los requisitos exigidos por la Ley del Impuesto a la Renta para la deducción de tales gastos correspondía a la recurrente, conforme a la jurisprudencia antes glosada, debiéndose agregar que, de conformidad con criterio contenido en las Resoluciones N° 19094-2-2011, 09247-10-2013 y 12011-10-2013 no es obligación de la Administración realizar cruces de información con terceros, siendo que, en todo caso, la recurrente no presentó



# Tribunal Fiscal

N° 07629-9-2023

documentación que sustente los gastos ni identificó con quiénes habría realizado las operaciones, lo que hubiere imposibilitado efectuar algún cruce.

Que en cuanto a lo manifestado por la recurrente sobre que la Administración habría incurrido en contradicción, pues ha validado una parte de la provisión extornada, por lo que, en esencia, estaría reconociendo que las operaciones observadas son reales; es menester precisar que, tal como se desprende de lo actuado y del análisis efectuado en esta instancia, la Administración reparó solo la parte de los importes provisionados por los cuales la recurrente no presentó sustento documentario que acredite su fehaciencia, no habiendo efectuado reparo respecto a la parte que se encontraba debidamente sustentada a través de los documentos presentados, según su apreciación, no advirtiéndose ninguna contradicción en su análisis y conclusión.

Que cabe añadir que no se aprecia que la recurrente haya adjuntado la Factura N° , a la que hace referencia en su escrito ampliatorio de apelación presentado el 23 de julio de 2021 (folio 1666/vuelta).

### 3. Otros gastos no fehacientes

Que del Anexo N° 2 a la Resolución de Determinación N° (folio 1368), se aprecia que la Administración reparó el importe de S/4 432 934,00, al considerar que la recurrente no acreditó la fehaciencia de ciertas operaciones reconocidas como gasto del ejercicio fiscalizado ni cumplió con demostrar el medio de pago utilizado en su cancelación, consignando, como base legal, entre otros, el artículo 37 la Ley del Impuesto a la Renta<sup>23</sup> y los artículos 3, 4, 5 y 8 de la Ley para la Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía.

Que al respecto, mediante el punto 1 del Requerimiento N° (folios 566/vuelta a 568), la Administración dio cuenta de que, según los Anexos N° 1, 3, 4 y 7 al Resultado del Requerimiento N° (folios 904, 907, 908/vuelta y 909), entre otros, advirtió que la recurrente, respecto de algunas operaciones reconocidas como gasto en el ejercicio fiscalizado no cumplió con proporcionar documentación sustentatoria suficiente que demuestre su fehaciencia ni explicó la naturaleza de tales operaciones, así como su tratamiento contable y tributario, siendo que, dentro de las referidas operaciones asociadas a los cargos a las Cuentas 631112, 634302, 635301 y 639404, se encontraban las operaciones identificadas con los ítems 8, 13, 14, 15, 71, 76, 77, 78, 79, 80, 81, 83, 84, 156, 157 y 158<sup>24</sup>, por lo que indicó que tales operaciones no podían ser reconocidas como gasto para la determinación tributaria del ejercicio 2015. Considerando lo indicado, solicitó a la recurrente que explique por escrito la naturaleza de las operaciones observadas, precisando su tratamiento contable y tributario en el ejercicio fiscalizado, debiendo demostrar documentariamente que tales operaciones cumplieran con el principio de causalidad, que eran fehacientes, y que fueron canceladas utilizando el medio de pago autorizado según lo dispuesto por la Ley N° 28194, entre otros, siendo que la documentación a presentar no debía limitarse a los comprobantes de pago y registros contables sino que debía incluir toda la documentación que acreditara la efectiva prestación de los servicios.

Que en respuesta a dicho requerimiento, la recurrente presentó un escrito (folios 535 a 539), en el que señaló que cumplía con adjuntar la documentación de sustento que consideraba pertinente respecto de cada ítem solicitado por la Administración.

Que en el punto 1.2 del Resultado del Requerimiento N° (folios 551 a 555), la Administración dio cuenta de lo expresado por la recurrente, e indicó que la documentación presentada por esta, detallada en el Anexo N° 4 a dicho resultado (folio 547/vuelta), no era suficiente para acreditar la fehaciencia de las operaciones observadas, descritas en el Anexo N° 2 al mismo resultado (folio 548/vuelta), así como tampoco la utilización del medio de pago exigido por ley, por lo que observó los importes registrados por tales operaciones.

Que posteriormente, mediante el punto 5 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° (folio 381/vuelta), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente las conclusiones al procedimiento de fiscalización, entre ellas, la observación señalada en el considerando precedente, a fin de que presentara sus descargos.

<sup>23</sup> Glosado anteriormente en la presente resolución.

<sup>24</sup> Identificados así en los Anexos N° 1, 3, 4 y 7 al Resultado del Requerimiento N°



# Tribunal Fiscal

Nº 07629-9-2023

Que en respuesta a tal requerimiento, la recurrente presentó un escrito (folios 331 y 332/vuelta), en el que expresó, entre otros, que, pese a las dificultades operativas y restricciones existentes por la pandemia del COVID 19, y a que la documentación solicitada correspondía a un periodo previo al cambio de control de su empresa, cumplía con presentar la documentación de sustento requerida por la Administración.

Que en el punto 5 del Resultado del Requerimiento N° (folios 354 a 355), la Administración dio cuenta de los argumentos de la recurrente, e indicó que, respecto de las operaciones identificadas con los Ítems 8, 13, 14, 15, 71, 76, 77, 78, 79, 80, 81, 83, 84, 156, 157 y 158, la recurrente no cumplió con presentar la documentación que acredite el medio de pago utilizado exigido por ley ni presentó la documentación suficiente que sustente la fehaciencia de las referidas operaciones, conforme al detalle expuesto en el Anexo N° 4 a dicho resultado (folios 351 y 352/vuelta), por lo que mantuvo las observaciones efectuadas, por el importe total de S/ 4 432 934,00.

Que el artículo 3 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 28194, Ley para la Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía, aprobado por el Decreto Supremo N° 150-2007-EF, establece que las obligaciones que se cumplan mediante el pago de sumas de dinero cuyo importe sea superior al monto a que se refiere el artículo 4<sup>25</sup> (S/3 500,00 o \$1 000,00), se deberán pagar utilizando los medios a que se refiere el artículo 5, aun cuando se cancelen mediante pagos parciales menores a dichos montos.

Que el artículo 5 de la citada ley dispone que los medios de pago a través de empresas del sistema financiero que se utilizarán en los supuestos previstos en el artículo 3 son los siguientes: a) Depósitos en cuentas, b) Giros, c) Transferencias de Fondos, d) Órdenes de pago, e) Tarjetas de débito expedidas en el país, f) Tarjetas de crédito expedidas en el país y g) Cheques con la cláusula de «no negociables», «intransferibles», «no a la orden» u otra equivalente, emitidos al amparo del artículo 190 de la Ley de Títulos Valores, precisándose que mediante decreto supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas se podrá autorizar el uso de otros medios de pago considerando, entre otros, su frecuencia y uso en las empresas del sistema financiero o fuera de ellas.

Que el artículo 8 de la ley en mención establece que, para efectos tributarios, los pagos que se efectúen sin utilizar medios de pago no darán derecho a deducir gastos, costos o créditos, a efectuar compensaciones ni a solicitar devoluciones de tributos, saldos a favor, reintegros tributarios, recuperación anticipada, restitución de derechos arancelarios. Para efecto de lo dispuesto, se deberá tener en cuenta, adicionalmente, lo siguiente: a) En el caso de gastos y/o costos que se hayan deducido en cumplimiento del criterio de lo devengado de acuerdo a las normas del Impuesto a la Renta, la verificación del medio de pago utilizado se deberá realizar cuando se efectúe el pago correspondiente a la operación que generó la obligación y b) En el caso de créditos fiscales o saldos a favor utilizados en la oportunidad prevista en las normas sobre el Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo y del Impuesto de Promoción Municipal, la verificación del medio de pago utilizado se deberá realizar cuando se efectúe el pago correspondiente a la operación que generó el derecho.

Que de acuerdo con las normas citadas, para efectos tributarios los pagos que se efectúen sin utilizar medios de pago no darán derecho a deducir gasto y/o costo respecto del Impuesto a la Renta.

Que de lo actuado se aprecia que la Administración efectuó reparos al gasto, debido a que consideró que la recurrente no acreditó la fehaciencia ni la utilización del medio de pago exigido por ley, respecto de las operaciones que se describen a continuación:

Ítem	Cuenta	Proveedor	Concepto	Monto
8	631112		Traslado de concentrado de cobre	55 923,92
13	631112		Traslado de concentrado de cobre	375 564,16
14	631112		Traslado de concentrado de cobre	78 902,32
15	631112		Traslado de concentrado de cobre	173 790,05
71	634302		Desviación de aguas	476 139,47
76	635301		Alquiler de excavadora, rodillo	106 313,09
77	635301		Alquiler de tractor	199 311,50
78	635301		Alquiler de tractor	176 925,12
79	635301		Alquiler de tractor	233 186,69
80	635301		Alquiler de tractor	107 941,20

<sup>25</sup> Modificado por el Decreto Legislativo N° 975, publicado el 15 de marzo de 2007.



# Tribunal Fiscal

Nº 07629-9-2023

81	635301	Alquiler de equipos pesados	255 198,05
83	635301	Alquiler de equipos pesados	415 668,46
84	635301	Alquiler de equipos pesados	588 318,46
156	639404	Trabajos de nivelación de plataforma	306 107,15
157	639404	Proyecto: Construcción de Sistema de Agua	208 349,80
158	639404	Proyecto: Construcción de Sistema de Agua	675 294,70
<b>Total (S/)</b>			<b>4 432 934,14</b>

Que por consiguiente, corresponde que este Tribunal emita pronunciamiento sobre el particular, efectuando el análisis documentario<sup>26</sup> respectivo en relación las operaciones reparadas.

## Ítems 8, 13, 14 y 15 -

Que a fin de acreditar la deducibilidad de los gastos contenidos en los referidos ítems, por los importes de S/ 55 923,92, S/ 375 564,16, S/ 78 902,32 y S/ 173 790,05, relacionados al proveedor y al concepto de "traslado de concentrado de cobre", la recurrente presentó la siguiente documentación:

- El contrato de servicio de transporte, suscrito el 30 de abril de 2001, entre la recurrente y el proveedor  
En la cláusula segunda de dicho contrato se establece que el mismo tenía por objeto el transporte de minerales, insumos y cualquier otro material a través de las vías férreas del Ferrocarril Central, desde la Unidad Minera de ( ) (la planta concentradora de de la recurrente hasta el lugar que indicara esta última. En la cláusula tercera del mismo contrato se establece que el servicio de transporte ferroviario sería prestado cuando así lo solicite la recurrente. En la cláusula cuarta del referido contrato, en cuanto a las obligaciones del proveedor, se indica que este se encontraba obligado a: tomar las medidas técnicas necesarias para evitar la pérdida de la carga; entregar la carga en el destino indicado por la recurrente en los carros sellados con los precintos de seguridad colocados por esta; cumplir con la colocación de carros vacíos y retiro de carga, de acuerdo con el pedido formulado por la recurrente, que debía contemplar la cantidad de carros, hora establecida para satisfacer las necesidades del carguío y despacho, según una programación acordada previamente que podía incluir domingos y feriados; contar con un supervisor permanente en las ciudades de Cerro de Pasco, la Oroya y el Callao, con capacidad de decisión para las coordinaciones pertinentes y para recibir los pedidos de carros; entre otros; y, en cuanto a las obligaciones de la recurrente, se señala que esta debía: entregar la carga en las instalaciones de la citada planta concentradora, después del pesaje respectivo y con la documentación correspondiente completa; descargar sus diferentes productos en el punto de destino, en hasta 24 horas después de recibida, según el programa que previamente se había acordado por las partes; cumplir con la entrega de la carga de acuerdo al programa de transporte acordado con el proveedor; entre otros (folios 524 a 529).
- La Adenda N° 3 que extiende el plazo del contrato antedicho hasta el 31 de julio de 2010 (folio 523 y vuelta).
- La Orden de Compra N° de 29 de enero de 2013, emitida por la recurrente, que hace referencia al servicio de transporte de concentrados de cobre en ferrocarril por parte de en los periodos enero – junio de 2013 (folio 522).
- Las facturas emitidas por a la recurrente, en el año 2014, por el servicio de transportes de concentrados de cobre (folios 517, 519, 521, 531 y vuelta).
- Un documento interno extraído del sistema de la recurrente, que hace referencia a la confirmación del servicio facturado de transporte recibido del proveedor (folio 530).
- Correos electrónicos remitidos por personal de la recurrente al proveedor, solicitando la documentación de soporte sobre cómo se realizaron los pagos de las facturas antes citadas, y otro correo electrónico en el que el proveedor responde que no le sería posible atender a su solicitud (folios 990 a 992).

Que sobre el particular, cabe indicar que conforme con el criterio jurisprudencial glosado líneas arriba, la presentación de comprobantes de pago o su registro contable, no bastan para acreditar la fehaciencia de las operaciones contenidas en los aludidos comprobantes de pago, siendo obligación de la recurrente contar con documentación adicional que en forma suficiente y razonable demuestre que las operaciones

<sup>26</sup> Se efectuará también el análisis de los documentos presentados por la recurrente en la instancia de reclamación, los cuales fueron admitidos y meritados por la Administración en la resolución apelada (folios 1608 y 1609/vuelta), al haberse verificado el cumplimiento de lo previsto en los artículos 125 y 141 del Código Tributario.





# Tribunal Fiscal

Nº 07629-9-2023

son reales o existentes, esto es, que se produjeron en la realidad. Asimismo, en las Resoluciones N° 4832-3-2005 y 10579-3-2009, entre otras, se ha anotado que un contrato escrito sólo representa la instrucción o mandato para la adquisición de un bien o la obtención de un servicio, mas no acredita que éste se haya realizado, y asimismo, sólo evidencia un acuerdo de voluntades para su adquisición, pero no que la transacción se haya efectuado.

Que de otro lado, con relación a la orden de compra y documento interno antes mencionados, si bien dichos documentos hacen alusión a los servicios que habría prestado el proveedor a la recurrente, son documentos emitidos por esta última, los que, por sí solos, no acreditan la fehaciencia de las operaciones observadas, debiéndose precisar además que la referida orden de pago hace alusión a un requerimiento de servicios a prestar en el año 2013. Asimismo, los correos electrónicos remitidos por la recurrente y la respuesta del proveedor solo hacen referencia al pedido de la recurrente de la documentación de soporte del pago de las facturas, más no aluden ni acreditan la efectiva prestación de los servicios por parte de dicho proveedor.

Que de acuerdo con lo expuesto y del análisis conjunto de la documentación antes descrita, se advierte que la recurrente no cumplió con aportar elementos de prueba que de manera razonable y suficiente permitieran acreditar o respaldar la fehaciencia de las operaciones observadas, pese a corresponderle la carga de la prueba. En efecto, no se aprecia que la recurrente hubiera adjuntado documentos tales como, por ejemplo, aquellos que acrediten los pedidos y coordinaciones previas a la prestación del servicio de transporte ferroviario, la programación acordada entre las partes previamente a la prestación de tal servicio, los reportes y/o identificación del personal de supervisión designado, en los términos señalados en el contrato presentado por la recurrente, antes glosado, entre otra documentación idónea para acreditar la fehaciencia de las citadas operaciones.

Que en ese sentido, al no haberse acreditado la fehaciencia de las operaciones observadas, el reparo bajo análisis se encuentra arreglado a ley en este extremo, por lo que corresponde mantenerlo y confirmar la resolución apelada en relación a este punto.

Que cabe mencionar que carece de relevancia analizar el otro cuestionamiento efectuado por la Administración a las mismas operaciones materia de análisis, esto es, por no usar medios de pago, así como emitir pronunciamiento sobre los argumentos de la recurrente orientados a desvirtuarlo, ya que aun en el supuesto que este no resulte conforme a ley, no modificaría la conclusión arribada.

## Ítems 76, 77, 78, 79 y 80 -

Que a fin de acreditar la deducibilidad de los gastos contenidos en referidos ítems, por los importes de S/ 106 313,09, S/ 199 311,50, S/ 176 925,12, S/ 233 186,69 y S/ 107 941,20, relacionados al proveedor y a los conceptos de "alquiler de tractor" y "alquiler de excavadora, rodillo", la recurrente presentó la siguiente documentación:

- El contrato de locación de servicios, suscrito el 1 de julio de 2014, entre la recurrente y el proveedor  
En la cláusula segunda de dicho contrato, relativa al objeto del mismo, se señala que dicho proveedor daría en arrendamiento a la recurrente los bienes descritos en el Anexo N° 2 a dicho contrato, en el que se aprecia una carta de cotización por el arrendamiento de un tractor de la marca CAT, que sería usado exclusivamente por la recurrente en el desarrollo de sus actividades económicas. En la cláusula quinta del citado contrato, se estipula que el precio pactado por el arrendamiento del equipo sería de US\$ 102,00 por hora, más el IGV, y que la contraprestación antes citada sería abonada mensualmente conforme correspondiera cancelar de acuerdo a la renta horaria antes mencionada, siendo que el pago se haría a los treinta (30) días calendarios de presentada la factura correspondiente, debiendo el proveedor adjuntar al comprobante de pago presentado, la planilla de valorización por el servicio ejecutado aprobada por el supervisor responsable de servicio y autorizada por la gerencia de proyectos. En la cláusula sexta del mismo contrato, se establece que, como obligaciones del proveedor, este debía: entregar el equipo en la fecha de inicio del contrato; brindar todos los servicios de mantenimiento correctivo del equipo; suministrar repuestos, elementos de desgaste y consumibles del equipo; en caso que el equipo técnico se vea obligado a ingresar a la unidad minera, debía proporcionar el equipo de seguridad a su personal; entre otros; y, como obligaciones de la recurrente, se señala que esta debía: contratar y mantener vigente hasta la terminación



# Tribunal Fiscal

Nº 07629-9-2023

- del contrato las pólizas de seguro que cubran el equipo contra daño propio o de terceros; no introducir cambios en el equipo y devolverlo al término de la vigencia del contrato; entre otros (445/vuelta a 449/vuelta).
- La Adenda N° 1 al contrato de arrendamiento de equipo – Cerro de Pasco, ampliando el plazo del mismo hasta el 31 de diciembre de 2014 (folio 442/vuelta).
  - Los documentos internos denominados "Hoja de Autorización", emitidos por la recurrente, en los que se hace referencia al contrato de arrendamiento de equipo, antes descrito, y a la ampliación del plazo de dicho contrato (folios 442 y 449).
  - Las órdenes de compra emitidas por la recurrente, que hacen referencia al servicio de alquiler de diversos equipos y bienes por parte de (folios 438, 440, 443, 450, 452/vuelta, 456 y 459/vuelta).
  - Presupuestos emitidos por el proveedor por el alquiler de equipos, con la descripción del equipo, la obra al que sería aplicado, el costo en dólares, y el número de horas, así como el costo total en dólares (folios 453 a 455, 457 y 458).
  - Carta N° Valorización de 3 de julio de 2014, por la que remite la cotización (folio 445/vuelta).
  - Las facturas emitidas por a la recurrente, en el año 2014, por el servicio de alquiler de diversos equipos y bienes (folios 439, 441, 444, 452 y 459).
  - Las facturas emitidas por la recurrente a – compensación (folios 1645 y 1649).
  - Un documento interno extraído del sistema de la recurrente, que hace referencia a la confirmación del servicio de alquiler de tractor recibido del proveedor (folio 451).
  - Correos electrónicos remitidos por personal de la recurrente, en los que solicita al proveedor la copia de los pagos de las facturas antes citadas; y, los estados de cuenta bancaria correspondientes al proveedor <sup>17</sup>(folios 998 a 1002).

Que sobre el particular, debe reiterarse que la presentación de comprobantes de pago, no basta para acreditar la fehaciencia de las operaciones contenidas en los aludidos comprobantes de pago, siendo obligación de la recurrente contar con documentación adicional que en forma suficiente y razonable demuestre que las operaciones son reales o existentes, esto es, que se produjeron en la realidad; y, que el contrato y sus adendas solo representan la instrucción o mandato para la obtención de un servicio, mas no acredita que este se haya realizado; asimismo, solo evidencian un acuerdo de voluntades para la adquisición de un servicio, pero no que se haya efectuado.

Que de otro lado, con relación a las órdenes de compra y documentos internos antes mencionados, si bien dichos documentos hacen alusión a los servicios que habría prestado el proveedor a la recurrente, son documentos emitidos por esta última, los que, por sí solos, no acreditan la fehaciencia de las operaciones observadas; asimismo, los estados de cuenta bancaria del proveedor y los correos electrónicos de la recurrente solicitando tales documentos, solo acreditan el pago realizado por esta más no la efectiva prestación de los servicios por parte del proveedor.

Que los presupuestos y cotizaciones del servicio, por sí solos, tampoco acreditan la efectiva realización de los mismos, por cuanto únicamente dan cuenta de la cotización de los precios por dicho servicio, sin que exista en autos, pruebas adicionales que válidamente permitan obtener indicios razonables sobre la materialización de los mismos.

Que de acuerdo con lo expuesto y del análisis conjunto de la documentación antes descrita, se advierte que la recurrente no cumplió con aportar elementos de prueba que de manera razonable y suficiente permitieran acreditar o respaldar la fehaciencia de las operaciones observadas, pese a corresponderle la carga de la prueba. En efecto, no se aprecia que la recurrente hubiera adjuntado documentos tales como, por ejemplo, aquellos que acrediten el traslado y entrega de los equipos y bienes otorgados en arrendamiento, la planilla de valorización por el servicio ejecutado aprobada por el supervisor responsable de servicio y autorizada por la gerencia de proyectos que debía adjuntarse a los comprobantes de pago, reportes u otros documentos relacionados al mantenimiento de los equipos, las pólizas de seguro contratadas respecto de tales equipos, en los términos señalados en el contrato presentado por la

<sup>27</sup> Cabe indicar que en la resolución apelada (folio 1598), en atención a la documentación presentada en instancia de reclamación, la Administración expresó que esta documentación acreditaba la formalidad del uso de medios de pago para las operaciones con el proveedor relacionadas a los ítems 76, 77, 78, 79 y 80.



# Tribunal Fiscal

Nº 07629-9-2023

recurrente, antes glosado, entre otra documentación idónea para acreditar la fehaciencia de las citadas operaciones.

Que en ese sentido, al no haberse acreditado la fehaciencia de las operaciones observadas, el reparo bajo análisis se encuentra arreglado a ley en este extremo, por lo que corresponde mantenerlo y confirmar la resolución apelada en relación a este punto.

## Ítem 71 -

Que a fin de acreditar la deducibilidad del gasto contenido en el referido ítem, por el importe de S/ 476 139,47, relacionado al proveedor y al concepto de "desviación de aguas", la recurrente presentó la siguiente documentación:

- El contrato de Obra N° por motivo de "Desviación de aguas de escorrentía al canal este y oeste en la presa de relaves suscrito entre la recurrente y el proveedor el 8 de setiembre de 2014. En las cláusulas primera y segunda del citado contrato se indica que los servicios ofrecidos por el proveedor a la recurrente se encontraban detallados en la Propuesta Técnica – Económica remitida por el proveedor que formaba parte integrante de dicho contrato, adjuntada como Anexo N° 2 al mismo, siendo que la ejecución, los alcances técnicos y económicos para la construcción de la obra, se haría conforme a las especificaciones descritas en la citada propuesta. En la cláusula sexta del aludido contrato se establece que la retribución sería pagada al proveedor según valorizaciones mensuales, para lo cual este debía presentar la factura correspondiente contra la aprobación y valorización correspondiente del supervisor designado por la recurrente, y que todo pago se haría a los treinta (30) días calendarios de presentada la factura correspondiente debiendo el proveedor adjuntar al comprobante de pago presentado, la planilla de valorización con la aprobación de la gerencia de proyectos. En la cláusula séptima del anotado contrato, se señala, en cuanto a las obligaciones del proveedor relacionadas a la ejecución de la obra, que este debía: suministrar todos los insumos, materiales consumibles y no consumibles, instrumentos y equipos necesarios para la ejecución del servicio, por su propia cuenta y costo; movilizar y utilizar todos los equipos e instrumentos que garanticen la ejecución del servicio; preparar y entregar los días lunes a la supervisión de la recurrente, los informes técnicos escritos sobre los avances y principales incidencias del servicio durante la semana, que debía reflejar el avance real versus el avance programado; contar con un inventario de los bienes, insumos, equipos y maquinarias, que sean necesarios para la ejecución de la obra, al realizar el ingreso a la unidad minera de la recurrente; entre otros. En la cláusula octava del mismo contrato se estipula, en cuanto a las obligaciones de la recurrente, que esta debía gestionar y obtener bajo su costo y riesgo, todos los permisos, licencias y autorizaciones que se requieran para la ejecución de la obra; contratar la póliza de seguro correspondiente a la ejecución de la obra. Además, en la cláusula novena del aludido contrato se indica que la recurrente supervisaría la ejecución del plan de trabajo a través de un cuaderno de obras, en el que anotaría todas las ocurrencias propias de las labores, siendo diariamente firmado por el supervisor y el ingeniero residente; entre otros (folios 504 a 513/vuelta).
- El Anexo N° 2 a dicho contrato denominado "Propuesta Técnica Económica de El Contratista", que contiene el presupuesto de obra, en el que se detalla la descripción de las actividades a efectuar y sus precios, y el Expediente Técnico "Desviación de aguas de escorrentía al canal este y oeste en la presa de relaves de 2 de junio de 2014 (folios 460 a 503).
- El documento interno denominado "Hoja de Autorización", emitido por la recurrente, en el que se hace referencia al contrato de obra antes descrito (folio 513).
- La Orden de Compra N° emitida por la recurrente, que hace referencia a la obra de desviación de aguas de escorrentía al canal este y oeste en la presa de relaves ejecutado por parte de (folio 514).
- La factura emitida por , a la recurrente, el 30 de diciembre de 2014, por concepto de desviación de agua de escorrentía al canal este y oeste en la presa de relaves (folio 515).
- Correos electrónicos remitidos por personal de la recurrente, en los que solicita al proveedor la copia de los pagos de la factura antes citada; y, los estados de cuenta bancaria correspondientes al proveedor (folios 993 a 997).

<sup>28</sup> Cabe indicar que en la resolución apelada (folio 1598), en atención a la documentación presentada en instancia de reclamación, la Administración expresó que esta documentación acreditaba la formalidad del uso de medios de pago para la operación con el proveedor relacionada al ítem 71.



# Tribunal Fiscal

Nº 07629-9-2023

Que sobre el particular, debe reiterarse que la presentación de comprobantes de pago, no basta para acreditar la fehaciencia de las operaciones contenidas en los aludidos comprobantes de pago, siendo obligación de la recurrente contar con documentación adicional que en forma suficiente y razonable demuestre que las operaciones son reales o existentes, esto es, que se produjeron en la realidad; y, que el contrato solo representa la instrucción o mandato para la obtención de un servicio, mas no acredita que este se haya realizado; asimismo, solo evidencia un acuerdo de voluntades para la adquisición de un servicio, pero no que se haya efectuado.

Que de otro lado, con relación a la orden de compra y documento interno, antes mencionados, si bien dichos documentos hacen alusión a la obra a realizar por el proveedor en favor de la recurrente, son documentos emitidos por esta última, los que, por sí solos, no acreditan la fehaciencia de la operación observada; asimismo, los estados de cuenta bancaria del proveedor y los correos electrónicos de la recurrente solicitando tales documentos, solo acreditan el pago realizado por esta más no la efectiva prestación de los servicios por parte del proveedor.

Que el presupuesto de obra y el expediente técnico, contenidos en el Anexo N° 2 al contrato de obra antedicho, denominado "Propuesta técnica Económica de El Contratista", por sí solos, tampoco acreditan la efectiva realización de las actividades y servicios que en estos se detallan, por cuanto únicamente dan cuenta de la cotización de los precios por dicho servicios, así como de los objetivos, justificación y evaluación de los diversos aspectos técnicos de las labores y operaciones que componen la obra a realizar, sin que exista en autos, pruebas adicionales que válidamente permitan obtener indicios razonables sobre la materialización de las actividades y servicios que en estos documentos se describen.

Que de acuerdo con lo expuesto y del análisis conjunto de la documentación antes descrita, se advierte que la recurrente no cumplió con aportar elementos de prueba que de manera razonable y suficiente permitieran acreditar o respaldar la fehaciencia de la operación observada, pese a corresponderle la carga de la prueba. En efecto, no se aprecia que la recurrente hubiera adjuntado documentos tales como, por ejemplo, las valorizaciones correspondientes del supervisor designado por la recurrente; el inventario de los bienes, insumos, equipos y maquinarias u otros documentos que acrediten el ingreso de los equipos e instrumentos utilizados por el proveedor para la ejecución de la obra a la unidad minera de la recurrente; los informes técnicos escritos sobre los avances y principales incidencias del servicio durante la semana; los permisos, licencias o autorizaciones obtenidos por la recurrente para la ejecución de la obra, de las que se advierta la participación del proveedor; el cuaderno de obras en el que se anotarían todas las ocurrencias propias de las labores en los términos señalados en el contrato presentado por la recurrente, antes glosado, entre otra documentación idónea para acreditar la fehaciencia de las citadas operaciones.

Que en ese sentido, al no haberse acreditado la fehaciencia de la operación observada, el reparo bajo análisis se encuentra arreglado a ley en este extremo, por lo que corresponde mantenerlo y confirmar la resolución apelada en relación a este punto.

## Ítems 81, 83 y 84 –

Que a fin de acreditar la deducibilidad de los gastos contenidos en los referidos ítems, por los importes de S/ 255 198,05, S/ 415 668,46 y S/ 588 318,46, relacionados al proveedor y al concepto de "alquiler de equipos pesados", la recurrente presentó la siguiente documentación:

- Las órdenes de compra emitidas por la recurrente, que hacen referencia al alquiler de equipos pesados para alimentar mineral de la chancadora primaria, según valorizaciones de los meses de julio, setiembre y octubre de 2014, prestados por parte de (folios 422, 429 y 436).
- Valorizaciones emitidas por respecto del alquiler de equipos para la chancadora primaria, por los meses de junio, julio, agosto, setiembre y octubre de 2014, y sus resúmenes, firmados por el gerente de operaciones y residente de obra del proveedor, y el superintendente general y el superintendente de procesos metalúrgicos de la recurrente. En estas se describen los equipos en alquiler, tales como: el cargador frontal 966 – H, la excavadora CAT 336 DL, el volquete 20 m3, entre otros; el presupuesto base de la valorización con los respectivos precios unitarios; el avance actual; el avance acumulado y el saldo por valorizar; el costo directo total; los gastos generales; la utilidad y los valores netos de la valorización (folios 420, 421/vuelta, 427, 428/vuelta y 435/vuelta).
- Análisis de precios unitarios por cada uno de los equipos en alquiler, tales como: el cargador frontal 966 – H, la excavadora CAT 336 DL, el volquete 20 m3, entre otros, elaborados por el gerente de operaciones





# Tribunal Fiscal

Nº 07629-9-2023

del proveedor en los que se describe su unidad de medida, su rendimiento, sus horas guardia, la unidad minera en la que sería utilizado así como los costos directos asociados, tales como: la mano de obra, los materiales y las herramientas, resultando el precio unitario total respecto de cada uno de los equipos en alquiler, el mismo que coincide con el señalado en las valorizaciones precitadas (folios 418/vuelta a 420/vuelta, 425 a 427/vuelta, 431, 432/vuelta y 432).

- Las facturas emitidas por a la recurrente, por concepto de alquiler de equipos pesados para alimentador mineral a la chancadora primaria, por los importes de US\$ 88 743,05, US\$ 140 809,10 y US\$ 197 820,60, más IGV (folios 423, 430 y 437).
- Documentos internos extraídos del sistema de la recurrente, que hacen referencia a la confirmación del servicio recibido del proveedor (folios 428 y 435).
- Reportes de los trabajos realizados con cada uno de los equipos en alquiler de los periodos julio, setiembre y octubre de 2014, elaborados por indicándose los ítems; el personal de guardia; el turno; el equipo utilizado, tales como: el cargador frontal, la excavadora, el volquete, entre otros; el nombre del operador del equipo; la fecha; el detalle del trabajo realizado, tales como: carguío de metal a la chancadora primaria, nivelación de terreno y limpieza de tolva, acarreo de mineral, entre otros; el inicio y final según el horómetro; el total de horas efectivas y el total de horas mínimas (folios 413/vuelta a 417, 424, 433/vuelta a 434).
- Correos electrónicos remitidos por personal de la recurrente, en los que solicita al proveedor la copia de los pagos de la factura ante citada; y, los estados de cuenta bancaria correspondientes al proveedor (folios 993 a 997)<sup>29</sup>.

Que de acuerdo con lo expuesto y del análisis conjunto de la documentación antes descrita, se tiene que la recurrente presentó elementos de prueba que de manera razonable y suficiente permitieron acreditar o respaldar la prestación de los servicios por parte del proveedor que fueron reparados por la Administración, habiéndose, en consecuencia, acreditado la fehaciencia de las operaciones observadas.

Que en efecto, de la documentación expuesta, es posible advertir que el proveedor brindó el servicio de alquiler de equipos pesados, tales como: cargador frontal, excavadora, volquete, entre otros, para realizar trabajos en la chancadora primaria, tales como: carguío de metal a dicha chancadora, nivelación de terreno y limpieza de tolva, acarreo de mineral, entre otros; lo que se detalla en las valorizaciones, reportes, análisis y facturas, antes expuestos, verificándose la documentación mínima que acredita la efectiva prestación de los servicios, por lo que, se tiene que se encuentra acreditada la fehaciencia de las operaciones observadas.

Que en ese sentido, al haberse acreditado la fehaciencia de las operaciones observadas, el reparo bajo análisis no se encuentra arreglado a ley en este extremo, por lo que corresponde levantarlo y revocar la resolución apelada en relación a estos ítems.

## Ítem 156 –

Que a fin de acreditar la deducibilidad del gasto contenido en el referido ítem, por el importe de S/ 306 107,15, relacionado al proveedor y al concepto de "trabajos de nivelación de plataforma", la recurrente presentó la siguiente documentación:

- El Presupuesto 2, emitido por el proveedor a la recurrente, el 1 de agosto de 2014, por el proyecto "Plataforma de Unish" con un plazo de ejecución de 60 días, que incluye personal y maquinaria y equipos tales como: excavadora, retroexcavadora, tractor D-6, rodillo compactador, motoniveladora, entre otros, por el importe de US\$ 107 142,86 más IGV (folio 411/vuelta).
- La Orden de Compra N° de 10 de setiembre de 2014, emitida por la recurrente, que hace referencia al servicio de plataformado de terreno de prestado por parte de (folio 410),

<sup>29</sup> Cabe indicar que en la resolución apelada (folio 1598), en atención a la documentación presentada en instancia de reclamación, la Administración expresó que esta documentación acreditaba la formalidad del uso de medios de pago para las operaciones con el proveedor relacionadas a los ítems 81, 83 y 84.



# Tribunal Fiscal

Nº 07629-9-2023

- La factura emitida por \_\_\_\_\_ a la recurrente, el 16 de diciembre de 2014, por concepto de trabajos de nivelación de plataforma de terreno de un área de 10.7 hectáreas, por el importe de US\$ 107 142,86 más IGV (folio 412).
- Documento interno extraído del sistema de la recurrente, que hace referencia a la confirmación del servicio recibido del proveedor (folio 412/vuelta).
- Cuadro denominado "Resumen de horas máquina", en el que se describe la maquinaria y equipo utilizados tales como excavadora, retroexcavadora, tractor D-6, rodillo compactador, motoniveladora, entre otros, los meses en que fueron utilizados y números de horas de su utilización (folio 409/vuelta).
- Reportes de los trabajos realizados en el proyecto "Plataforma de Unish", de enero, febrero, marzo, abril y mayo, emitidos por el proveedor \_\_\_\_\_ en los que se indican los números de ítems; los subcontratistas; los equipos utilizados; la fecha; el número de reporte; la descripción de los trabajos realizados, tales como: el traslado y acumulación de material, carguío de *top soil*, trabajos en la nueva urbanización, plataformado de piso, compactación de plataforma, entre otros; la hora de inicio y final de cada trabajo, según el horómetro; y las horas muertas y efectivas, así como las horas totales utilizadas (folios 404/vuelta a 408).

Que de acuerdo con lo expuesto y del análisis conjunto de la documentación antes descrita, se tiene que la recurrente presentó elementos de prueba que de manera razonable y suficiente permitieron acreditar o respaldar la prestación de los servicios por parte del proveedor \_\_\_\_\_ que fueron reparados por la Administración, habiéndose, en consecuencia, acreditado la fehaciencia de la operación observada.

Que en efecto, de la documentación expuesta, es posible advertir que el proveedor realizó trabajos de nivelación en la plataforma de Unish, que consistieron en el traslado y acumulación de material, carguío de *top soil*, trabajos en la nueva urbanización, plataformado de piso, compactación de plataforma, entre otros trabajos, así como la utilización de maquinaria y equipo, tales como excavadora, retroexcavadora, tractor D-6, rodillo compactador, motoniveladora, entre otros, para tales efectos, lo que se detallan en el presupuesto, cuadros, reportes y factura antes expuestos, verificándose la documentación mínima que acredita la efectiva prestación de los servicios, por lo que, se tiene que se encuentra acreditada la fehaciencia de la operación observada.

Que de otro lado, sobre el otro cuestionamiento efectuado por la Administración a la misma operación materia de análisis, esto es, por no usar medios de pago, cabe indicar que, en efecto, no se advierte que la recurrente haya adjuntado la documentación que acredite la utilización de tales medios de pago para la cancelación de la operación reparada<sup>30</sup>, por lo que corresponde mantener el reparo en este extremo y confirmar la resolución apelada en relación a este ítem.

## Ítems 157 y 158 -

Que a fin de acreditar la deducibilidad de los gastos contenidos en los referidos ítems, por los importes de S/ 208 349,80 y S/675 294,70, relacionados al proveedor \_\_\_\_\_ y al concepto de "Proyecto: Construcción de Sistema de Agua", la recurrente presentó la siguiente documentación:

- El contrato de obra, suscrito el 8 de agosto de 2014, entre la recurrente y el proveedor \_\_\_\_\_  
En el rubro antecedentes del referido contrato, se detalla que, en julio de 2014, la recurrente y la Municipalidad Distrital de Fundición Tahuantinsuyo suscribieron un documento denominado "Acuerdo de Desarrollo del Convenio Marco con el Pueblo de \_\_\_\_\_ y Reconocimiento de la Inversión Pública

<sup>30</sup> Si bien la recurrente adjuntó correos electrónicos remitidos por su personal, en los que se solicita al aludido proveedor la copia de pago de la factura ante citada, y, los estados de cuenta bancaria correspondientes, se aprecia que la misma recurrente, respecto de la Factura N° \_\_\_\_\_ vinculada a la operación bajo análisis, indicó en dicho correo (folio 993) que el pago efectuado correspondía a los meses setiembre y octubre de 2014, siendo que, al respecto, su proveedor respondió señalando que adjuntaba, entre otros, sus estados de cuenta bancaria correspondientes a tales meses para los fines que la recurrente crea necesarios (folio 994); sin embargo, no se aprecia que la recurrente haya adjuntado en autos los referidos estados de cuenta bancaria, pues solo obran los estados de cuenta correspondientes a los meses de enero, febrero y marzo de 2015 (folios 995 a 997).

Debe indicarse además que, a diferencia de las otras operaciones realizadas con el proveedor \_\_\_\_\_, la Administración, en la resolución apelada, no ha hecho referencia alguna respecto a que se habría cumplido la exigencia de la utilización de medios de pago en cuanto a la operación relacionada al ítem 156.

<sup>31</sup> Las empresas integrantes de dicho consorcio son:



# Tribunal Fiscal

Nº 07629-9-2023

Municipal", en virtud del cual, la recurrente se obligó a ejecutar en favor de la referida municipalidad la obra denominada "Construcción del Sistema de Agua Potable y Alcantarillado de la Localidad Nuevo Smelter, Distrito Fundición de Pasco – Pasco", por lo que, a fin de cumplir con tal obligación, se vio en la necesidad de contratar a una empresa que se encargue de la ejecución de dicha obra, habiendo evaluado y validado la Propuesta Técnica – Económica del proveedor la cual formaba parte del citado contrato.

En la cláusula segunda del referido contrato se establece que el plazo de duración de la obra sería de 180 días contados a partir de que la recurrente designe a un supervisor.

En la cláusula tercera se indica que el proveedor se obligaba a ejecutar la obra de acuerdo al Expediente Técnico y la Propuesta Técnica – Económica, y que el citado proveedor utilizaría los equipos y herramientas detallados en dicha propuesta.

En la cláusula quinta del anotado contrato se señala que el pago mensual sería de acuerdo a la valorización presentada a la recurrente, la que, a su vez, debía contar con el visto previo de la Municipalidad Distrital de Fundición Tahuantinsuyo, y que contendría el avance de obra y la descripción de los trabajos efectivamente ejecutados.

En la cláusula sexta del mismo contrato, se estipula que el proveedor presentaría mensualmente a la recurrente una valorización del avance de la obra realizada, y que, una vez que la valorización contara con el visto de la Municipalidad Distrital de Fundición Tahuantinsuyo, pasaría para la validación y aprobación de la recurrente, para su posterior pago (folios 389 a 398/vuelta).

- El Presupuesto de Obra contenido en el Anexo N° 2 – Propuesta Técnica – Económica que forma parte del contrato precitado, elaborado por el proveedor en el que se describen los trabajos, dimensiones y precios que componen la obra denominada "Construcción del Sistema de Agua Potable y Alcantarillado de la Localidad Nuevo Distrito Fundición de Tinyahuarco, Pasco – Pasco" de julio de 2014 (folios 389 a 392).
- Los documentos internos denominados "Hoja de Autorización", emitidos por la recurrente, en los que se hace referencia al contrato de obra entre la recurrente y (folio 398).
- Los documentos internos extraídos del sistema de la recurrente, que hacen referencia a la confirmación del servicio recibido del proveedor (folios 388/vuelta, 400/vuelta).
- La Carta N° de 1 de octubre de 2014, suscrita por el ingeniero civil colegiado dirigida a la Municipalidad Distrital de Fundición Tahuantinsuyo, con referencia a la "Conformidad de la Valorización N° 2 – Periodo 1 a 30 de setiembre de 2014" sobre la obra denominada "Construcción del Sistema de Agua Potable y Alcantarillado de la Localidad Nuevo Smelter, Distrito Fundición de Pasco – Pasco", en la que dicho profesional dio cuenta que, habiendo recibido el informe mensual de la Valorización N° 2 por parte del contratista recomendaba notificar a este último que dicha valorización había sido aprobada; asimismo, se detalla el monto a favor de por concepto de adelanto directo, adelanto de materiales, Valorización Neta N° 1 y Valorización Neta N° 2 (folio 385/vuelta).
- La Carta N° de 1 de octubre de 2014, suscrita por el ingeniero civil colegiado dirigida a la Municipalidad Distrital de Fundición Tahuantinsuyo, con referencia a la obra "Construcción del Sistema de Agua Potable y Alcantarillado de la Localidad Nuevo Smelter, Distrito Fundición de Tinyahuarco, Pasco – Pasco", en la que dicho profesional señala que la supervisión de la obra presentó el Informe Mensual de Supervisión N° 2 correspondiente al periodo 1 a 30 de setiembre de 2014, y que, luego de la constatación en campo de los trabajos realizados, se presentaban los metrados, con la correspondiente valorización, concluyendo que el avance físico en tal periodo fue de 27,63% con respecto a los 16,15% programado; que el avance ejecutado acumulado en dicho periodo fue de 36,16% frente a 19,5% de avance programado acumulado, y que, por tanto, la obra se encontraba adelantada en 16,61%; que el uso de equipos y maquinarias para la excavación de zanjas y buzones, había permitido el avance acelerado; y que el contratista estaba cumpliendo con lo ofertado en cuanto a personal, equipo y herramientas (folio 384).
- La Carta N° -Saneamiento Nuevo, emitida por la Municipalidad Distrital de Fundición Tahuantinsuyo, el 6 de octubre de 2014, dirigida a la recurrente, sobre la "Conformidad de la Valorización N° 2 de la ejecución de obra y autorización de pago", en la que se da cuenta que el Consorcio Peco era el encargado de la ejecución de la obra "Construcción del Sistema de Agua Potable y Alcantarillado de la Localidad Nuevo Distrito Fundición de Tinyahuarco, Pasco – Pasco", y que la recurrente había contratado al ingeniero civil colegiado como consultor que estaría a cargo de la supervisión de la obra. También, se indica en dicha carta, que, conforme a un acuerdo, la



# Tribunal Fiscal

Nº 07629-9-2023

Municipalidad Distrital de Fundición Tahuantinsuyo debía prestar todo el apoyo a efectos de controlar el avance de las obras, remitiendo las valorizaciones por los avances a la recurrente, a efectos de certificar los trabajos realizados y proceder con los pagos correspondientes, siendo que, mediante una carta, el proveedor había presentado ante la supervisión la segunda valorización por la ejecución de obra y solicitó el pago respectivo, y toda vez que se contaba con la conformidad y aprobación por parte de la supervisión, conforme a la Carta N° -detallada anteriormente-, dicha municipalidad otorgaba la conformidad y autorización de pago, que sería efectuado por la recurrente a Consorcio en atención a la aludida Valorización N° 2, detallándose los conceptos, el acumulado anterior, el avance actual y el total (folios 385 a 387).

- La Carta N° emitida por la Municipalidad Distrital de Fundición Tahuantinsuyo, dirigida a la recurrente, sobre la "Conformidad de la Valorización N° 1 de la ejecución de obra y autorización de pago", el 8 de setiembre de 2014, a través de la cual, en similares términos a los indicados en la Carta N° antes expuesta, la referida municipalidad otorgó conformidad y autorización de pago por parte de la recurrente a en función a la Valorización N° 1 de la obra "Construcción del Sistema de Agua Potable y Alcantarillado de la Localidad Nuevo Distrito Fundición de Tinyahuarco, Pasco – Pasco", detallándose los conceptos, el acumulado anterior, el avance actual y el total (folios 401/vuelta a 403/vuelta).
- Las facturas emitidas por a la recurrente, por concepto de Valorización N° 1 y Valorización N° 2, correspondientes a los meses de agosto y setiembre de 2014, en relación a la obra "Construcción del Sistema de Agua Potable y Alcantarillado de la Localidad Nuevo Distrito Fundición de Tinyahuarco, Pasco – Pasco" (folios 388 y 403).

Que de acuerdo con lo expuesto y del análisis conjunto de la documentación antes descrita, se tiene que la recurrente presentó elementos de prueba que de manera razonable y suficiente permitieron acreditar o respaldar la prestación de los servicios por parte del proveedor Consorcio que fueron reparados por la Administración, habiéndose, en consecuencia, acreditado la realidad de las operaciones observadas.

Que en efecto, de la documentación expuesta, es posible advertir que el proveedor ejecutó la obra denominada "Construcción del Sistema de Agua Potable y Alcantarillado de la Localidad Nuevo Distrito Fundición de Tinyahuarco, Pasco – Pasco"; lo que se detalla en el presupuesto, cartas, valorizaciones aprobadas con dichas cartas y facturas, antes expuestos, verificándose la documentación mínima que acredita la efectiva prestación de los servicios, por lo que, se tiene que se encuentra acreditada la fehaciencia de las operaciones observadas.

Que de otro lado, sobre el otro cuestionamiento efectuado por la Administración a las mismas operaciones materia de análisis, esto es, por no usar medios de pago, cabe indicar que, en efecto, no se advierte que la recurrente haya adjuntado la documentación que acredite la utilización de tales medios de pago para la cancelación de las operaciones reparadas, por lo que corresponde mantener el reparo en este extremo y confirmar la resolución apelada en relación a estos ítems.

Que sobre lo argüido por la recurrente en cuanto a que la Administración está desconociendo las circunstancias particulares vividas en el año 2020 debido a la pandemia del COVID, que limitaban la búsqueda y procesamiento de información, así como el volumen y antigüedad de la información, aspectos sobre los cuales no se pronunció en la resolución apelada; cabe indicar, en principio, que, en ejercicio de su función fiscalizadora, la Administración estaba facultada a solicitar la información y/o documentación que consideraba pertinente, advirtiéndose que mediante el Requerimiento N° antes detallado, aquella solicitó a la recurrente, entre otros, que cumpliera con sustentar la fehaciencia de las operaciones observadas, así como el empleo de medios de pago, verificándose que la recurrente atendió el referido requerimiento acompañando la documentación que consideró pertinente, dejándose constancia en el resultado del aludido requerimiento, de los fundamentos por los cuales la Administración formuló las observaciones que originaron el reparo contenido en la resolución de determinación impugnada, objeto de análisis. Asimismo, cabe agregar que, de acuerdo con lo establecido por el numeral 7 del artículo 87 del Código Tributario, los administrados están obligados a almacenar, archivar y conservar los libros y registros, llevados de manera manual, mecanizada o electrónica, así como los documentos y antecedentes de las operaciones, entre otros, por lo que lo alegado por la recurrente no constituye una excepción a esa obligación, máxime cuando no se encuentra acreditado en autos cómo es que, por la declaratoria del estado de emergencia, la recurrente no pudo cumplir con lo requerido, no desprendiéndose de lo actuado que aquella se haya encontrado en estado de indefensión, habiendo ejercido su derecho de defensa tanto con las respuestas a los requerimientos emitidos





# Tribunal Fiscal

Nº 07629-9-2023

durante la fiscalización como con la interposición de los recursos impugnativos respectivos, a los que, cabe precisar, tampoco se advierte que haya adjuntado oportunamente los medios probatorios que desvirtuara el reparo materia de controversia en los extremos que han sido mantenidos en esta instancia. Adicionalmente, se aprecia que durante el procedimiento de fiscalización la recurrente solicitó prórrogas a fin de atender los requerimientos formulados por la Administración, que fueron atendidas por esta<sup>32</sup>, lo que le permitió a la recurrente contar con un mayor plazo para presentar la documentación e información solicitada.

Que además, debe indicarse que, contrariamente a lo referido por la recurrente, la Administración, a través de la resolución apelada, si se pronunció respecto a sus argumentos relacionados a las dificultades en la búsqueda y procesamiento de información, así como el volumen y antigüedad de la información, en el marco de la pandemia del COVID, y su derecho a la prueba al no otorgar un plazo razonable para cumplir con los requerimientos (folio 1598), en similares términos a los señalados por esta instancia en el considerando precedente.

Que cabe mencionar que en el Resultado del Requerimiento N° así como en sus Anexos N° 2 y 4, se ha detallado cada uno de los gastos observados y pormenorizado la documentación presentada, así como los fundamentos de la observación efectuada respecto de cada ítem, no apreciándose que la Administración se haya limitado a listar códigos, como anota la recurrente.

Que adicionalmente, debe señalarse que si bien la recurrente hace referencia a la cadena de correos electrónicos de 15 de diciembre de 2020, 2 de marzo, 3 de marzo y 4 de marzo de 2021, en los que solicitó al Banco de Crédito del Perú – BCP sus estados de cuentas bancarios de los años 2014 y 2015, que obran en los folios 1003 a 1008, como documentación de sustento respecto a todas las operaciones cuestionadas; tales correos solo acreditan la solicitud de la recurrente en relación a los citados documentos mas no se aprecia que dichos estados de cuenta hayan sido adjuntados en autos, no resultando prueba idónea sobre la fehaciencia de las operaciones ni la utilización de medios de pago exigidos por ley en relación a las operaciones cuyo reparo ha sido mantenido en esta instancia.

Que al haberse levantado parcialmente el reparo materia de análisis por otros gastos no fehacientes (en el extremo relacionado a los Ítems 81, 83 y 84 relacionados al proveedor conforme al análisis efectuado precedentemente, corresponde que la Administración proceda a reliquidar el presente reparo.

Que teniendo en consideración que en la presente instancia se ha levantado parcialmente el reparo efectuado a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014 por otros gastos no fehacientes (en el extremo relacionado a los Ítems 81, 83 y 84 relacionados al proveedor ), conforme se ha mencionado; manteniéndose los demás reparos objeto de análisis; corresponde que la Administración proceda con la reliquidación de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, contenida en la Resolución de Determinación N°

## **Resolución de Determinación N°**

## **- Tasa Adicional**

Que del Anexo N° 1 del precitado valor (folio 1358), se aprecia que la Administración procedió a aplicar la Tasa Adicional del 4,1% a los importes que constituyen los conceptos de: 1. Otros gastos no fehacientes (S/ 4 432 934,00), y 2. Gastos adicionados no sustentados (S/ 1 153 735,00); consignando como base legal el inciso g) del artículo 24-A y artículo 55 de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 13-B de su norma reglamentaria.

Que al respecto, de acuerdo con el inciso g) del artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta, para los efectos del Impuesto se entiende por dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades, a toda suma o entrega en especie que resulte renta gravable de la tercera categoría, en tanto signifique una disposición indirecta de dicha renta no susceptible de posterior control tributario, incluyendo las sumas cargadas a gastos e ingresos no declarados. Precisa el citado inciso que el Impuesto a aplicarse sobre estas rentas se regula en el artículo 55 de dicha ley.

Que el segundo párrafo del artículo 55 de la citada ley dispone que las personas jurídicas se encuentran sujetas a una tasa adicional del cuatro punto uno por ciento (4,1%) sobre las sumas a que se refiere el inciso g) del artículo 24-A. El Impuesto determinado de acuerdo con lo previsto en el presente párrafo

<sup>32</sup> Conforme se aprecia por ejemplo de los folios 925 y 929.



# Tribunal Fiscal

N° 07629-9-2023

deberá abonarse al fisco dentro del mes siguiente de efectuada la disposición indirecta de la renta, en los plazos previstos por el Código Tributario para las obligaciones de periodicidad mensual.

Que por su parte, el artículo 13-B del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 122-94-EF, incorporado por el Decreto Supremo N° 086-2004-EF, señala que a efectos del inciso g) del artículo 24-A de la ley, constituyen gastos que significan "disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario" aquellos gastos susceptibles de haber beneficiado a los accionistas, participacionistas, titulares y, en general, a los socios o asociados de personas jurídicas a que se refiere el artículo 14 de la ley, entre otros, los gastos particulares ajenos al negocio, los gastos de cargo de los accionistas, participacionistas, titulares y en general socios o asociados que son asumidos por la persona jurídica.

Que el mencionado artículo dispone que reúnen la misma calificación los siguientes gastos: 1) Los gastos sustentados por comprobantes de pago falsos, constituidos por aquellos que reuniendo los requisitos y características formales señalados en el Reglamento de Comprobantes de Pago, son emitidos en alguna de las siguientes situaciones: i) El emisor no se encuentra inscrito en el RUC, ii) El emisor se identifica consignando el número de RUC de otro contribuyente, iii) Cuando en el documento, el emisor consigna un domicilio fiscal falso, y iv) Cuando el documento es utilizado para acreditar o respaldar una operación inexistente; 2) Gastos sustentados por comprobantes de pago no fidedignos, constituidos por aquellos que contienen información distinta entre el original y las copias y aquellos en los que el nombre o razón social del comprador o usuario difiera del consignado en el comprobante de pago; 3) Gastos sustentados en comprobantes de pago emitidos por sujetos a los cuales, a la fecha de emisión de los referidos documentos, la SUNAT les ha comunicado o notificado la baja de su inscripción en el RUC o aquellos que tengan la condición de no habido, salvo que al 31 de diciembre del ejercicio, o a la fecha de cierre del balance del ejercicio, el emisor haya cumplido con levantar tal condición; 4) Gastos sustentados en comprobantes de pago otorgados por contribuyentes cuya inclusión en algún régimen especial no los habilite para emitir ese tipo de comprobante; y 5) Otros gastos cuya deducción sea prohibida de conformidad con la ley, siempre que impliquen disposición de rentas no susceptibles de control tributario.

Que conforme con lo señalado en las Resoluciones N° 02703-7-2009 y 04873-1-2012<sup>33</sup>, la tasa adicional de 4,1%<sup>34</sup> se estableció para evitar que mediante gastos que no correspondía deducir, indirectamente se efectuara una distribución de utilidades a los accionistas, participacionistas, titulares y en general socios o asociados de las personas jurídicas, sin afectar dicha distribución con la retención de la tasa de 4,1%, sumas que califican como disposición indirecta de renta, por lo que en doctrina se les denomina "dividendos presuntos".

Que en las Resoluciones N° 08531-4-2016 y 09954-3-2017, entre otras<sup>35</sup>, este Tribunal ha señalado que no todas las sumas o entregas que constituyan renta gravada de la tercera categoría para efecto del Impuesto a la Renta, deben ser consideradas para la aplicación de la Tasa Adicional de 4,1% pues solo es aplicable respecto de aquellos desembolsos que signifiquen una disposición indirecta de la renta no susceptible de posterior control tributario.

Que en el caso de autos, la Administración gravó con la Tasa Adicional del 4,1% del Impuesto a la Renta de diciembre de 2014, al considerar que configuraban una disposición indirecta de renta no susceptible de control tributario, los conceptos indicados en el Anexo N° 1 a la Resolución de Determinación N° (folio 1358), que se detallan a continuación:

Conceptos	Importe (S/)
1. Otros gastos no fehacientes	4 432 934,00
2. Gastos adicionados no sustentados	1 153 735,00
<b>Total (S/)</b>	<b>5 586 669,00</b>
<b>Tasa Adicional (4,1%)</b>	<b>229 053,00</b>

<sup>33</sup> Así como en la Resolución N° 00673-4-2018, invocada por la recurrente.

<sup>34</sup> Cabe precisar que antes de la modificación dispuesta por el Decreto Legislativo N° 1261, vigente desde el 1 de enero de 2017, la Tasa Adicional era de 4,1%.

<sup>35</sup> Tales como las Resoluciones N° 05525-4-2008 y 02703-7-2009, en el extremo invocado por la recurrente.



# Tribunal Fiscal

Nº 07629-9-2023

## 1. Otros gastos no fehacientes

Que la Resolución de Determinación N° fue emitida por la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta (4,1%) de diciembre de 2014, sustentándose en el reparo por otros gastos no fehacientes, por el importe de S/ 4 432 934,00, el cual se compone de la siguiente manera:

Ítem	Concepto	Importe (S/)
8		55 923,92
13		375 564,16
14		78 902,32
15		173 790,05
71		476 139,47
76		106 313,09
77		199 311,50
78		176 925,12
79		233 186,69
80		107 941,20
81		255 198,05
83		415 668,46
84		588 318,46
156		306 107,15
157		208 349,80
158		675 294,70
Total		4 432 934,14

### Ítems 8, 13, 14 y 15 -

Que tal como se indicó anteriormente, el reparo por otros gastos no fehacientes, relacionado a los Ítems 8, 13, 14 y 15 referidos al proveedor ha sido mantenido en esta instancia, toda vez que la recurrente no presentó los elementos de prueba que acrediten la fehaciencia de tales operaciones<sup>36</sup>, advirtiéndose que los dividendos presuntos determinados sobre la base de dicho reparo, corresponden a sumas que involucran una disposición indirecta de renta de tercera categoría no susceptible de posterior control tributario, al no poderse establecer el destino de los desembolsos; por lo que se encuentra arreglado a ley que se grave con la Tasa Adicional del 4,1% del Impuesto a la Renta; y, en ese sentido, procede mantener la aplicación de dicha tasa adicional en este extremo, y confirmar la resolución apelada en relación a este punto.

### Ítems 76, 77, 78, 79 y 80 - e Ítem 71 -

Que tal como se indicó anteriormente, por estos importes, la recurrente adjuntó, entre otros, las facturas emitidas por sus proveedores; así como correos electrónicos remitidos por personal de la recurrente, en los que solicita a tales proveedores la copia o constancia de los pagos de las facturas antes citadas, y estos responden a dichos correos remitiendo la información solicitada; y, los estados de cuenta bancaria correspondientes a tales proveedores de los que se verifica tales pagos, los cuales, según lo señalado por la propia Administración en la resolución apelada (folio 1598), acreditan los pagos efectuados a los referidos proveedores a través de los medios de pago exigidos por ley.

Que en ese sentido, si bien se ha mantenido el reparo a tales gastos por no haberse acreditado la fehaciencia de las operaciones, para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, no obstante, de lo indicado se tiene que obra en autos documentación que evidencia el destino de los importes consignados en las respectivas facturas vinculadas con las operaciones materia de observación, siendo los beneficiarios. Por consiguiente, corresponde levantar la aplicación de la tasa adicional en este extremo, y revocar la resolución apelada en relación a este punto.

### Ítems 81, 83, 84 y 156 - e Ítems 157 y 158 -

Que al analizarse el reparo por otros gastos no fehacientes, vinculado a estos importes, se concluyó que la recurrente cumplió con aportar elementos de prueba que de manera razonable y suficiente permitieron

<sup>36</sup> La documentación presentada por tales gastos se indica líneas arriba, en el acápite relacionado al reparo por "otros gastos no fehacientes".



# Tribunal Fiscal

Nº 07629-9-2023

acreditar o respaldar la efectiva prestación de los servicios por parte de los aludidos proveedores, y en ese sentido, el destino de los desembolsos relacionados a dichos servicios puede ser acreditado fehacientemente, por lo que no constituyen sumas que involucran una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario. Por consiguiente, corresponde levantar la aplicación de la tasa adicional en este extremo, y revocar la resolución apelada en relación a este punto.

## 2. Gastos adicionados no sustentados<sup>37</sup>

Que la Resolución de Determinación N° fue emitida por la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta (4,1%) de diciembre de 2014, sobre el importe de S/ 1 324 715,16, que corresponde a los gastos adicionados vía declaración jurada por la recurrente, no sustentados documentariamente, siendo que dicho importe se compone de la siguiente manera:

Concepto	Importe (S/)
Donaciones	213 045,00
Compra de vivienda	134 600,00
Gastos sin cumplir los requisitos	797 757,00
Agregados varios	8 333,00
<b>Total</b>	<b>1 153 735,00</b>

Que al respecto, mediante el Requerimiento N° (folios 863 y 864), la Administración indicó que la recurrente consignó en su declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, "adiciones", entre otros, por los siguientes conceptos: (i) Donaciones, (ii) Compra de vivienda, (iii) Gastos sin requisitos, y (iv) Agregados varios; que correspondían a operaciones que no cumplían los criterios establecidos por ley para constituir gasto deducible, y que constituirían la base para la aplicación de la Tasa Adicional del 4,1%, por lo que solicitó a la recurrente que acreditara el pago de la citada tasa adicional, explicando por escrito, con la base legal respectiva, adjuntando la documentación fehaciente pertinente, en caso de no haberlo hecho, los motivos por los cuales procedió de esa forma.

Que en respuesta a dicho requerimiento, la recurrente presentó un escrito (folios 791 a 795), en el que señaló que no todos los gastos autoreparados para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, debían ser cuantificados para aplicar la Tasa Adicional del 4,1%, pues la misma solo era aplicable respecto de aquellos desembolsos que significaban una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario, existiendo gastos que, si bien no cumplirían con los criterios para hacerlos deducibles, no implicaba la obligación de pagar la anotada tasa adicional. Precisó que adjuntaba documentación que acreditaba que los importes adicionados no representaban una disposición indirecta de renta susceptible de haber beneficiado a los accionistas, participacionistas, titulares y en general a los socios o asociados de personas jurídicas.

Que en el punto 3 del Resultado del Requerimiento N° (folios 817 y 826/vuelta), la Administración dejó constancia de lo señalado por la recurrente, e indicó lo siguiente:

- Respecto al concepto "donaciones", por el importe de S/ 213 045,00, y al concepto "agregados varios", por el importe de S/ 8 333,00, la recurrente no presentó ningún descargo ni documento alguno a efectos de la acreditación del destino de tales desembolsos.
- Respecto al concepto "compra de vivienda", por el importe de S/ 134 600,00, la recurrente presentó documentación que no acredita de forma fehaciente el destino del desembolso.
- Respecto al concepto "gastos sin requisitos", la recurrente no presentó documentación que acreditara de

<sup>37</sup> Cabe mencionar que, en la Resolución N° 00358-1-2023, que constituye precedente de observancia obligatoria, este Tribunal ha establecido que: "La presentación de una declaración jurada rectificatoria del Impuesto a la Renta mediante la que se reconocen las observaciones efectuadas por la Administración en el marco de una fiscalización, no impide la aplicación de la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta, debido a que tal declaración, por sí sola, no acredita el destino de los importes observados y, en consecuencia, no desvirtúa que pudieran involucrar una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario". En los fundamentos de la anotada resolución se señala que: "Lo afirmado se sostiene en que el reconocimiento de los importes observados mediante declaración jurada rectificatoria del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría -por sí solo- no brinda información ni otorga sustento respecto al destino de los desembolsos o egresos y/o sobre sus beneficiarios; por lo tanto, tal declaración no descarta que dichos montos hubieran beneficiado a los socios o asociados de la persona jurídica. Cabe mencionar que lo señalado es aplicable tanto a las declaraciones rectificatorias presentadas dentro de un procedimiento de fiscalización, como a aquellas que no fueron presentadas en este contexto." (El subrayado es agregado).





# Tribunal Fiscal

Nº 07629-9-2023

forma fehaciente el destino del desembolso.

- Por lo anterior, aplicó la Tasa Adicional del 4,1% sobre tales importes, dado que calificaban como una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario, al no contar con el sustento que permita ejercer dicho control.

Que posteriormente, mediante el punto 3 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° (folio 381/vuelta), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente las conclusiones al procedimiento de fiscalización, entre ellas, la observación señalada en el considerando precedente, a fin de que presentara sus descargos.

Que en el punto 3 del Resultado del Requerimiento N° (folios 357 a 362), la Administración señaló que mantenía la aplicación de la Tasa Adicional del 4,1%, debido a que la recurrente no cumplió con presentar la documentación que acredite el destino de los desembolsos observados, y por ende, se trataban de importes que calificaban como una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario.

Que de lo actuado se tiene que la Administración determinó la aplicación de la Tasa Adicional del 4,1% del Impuesto a la Renta, respecto de los siguientes conceptos adicionados vía declaración jurada: (i) Donaciones, (ii) Compra de vivienda, (iii) Gastos sin requisitos, y (iv) Agregados varios; al considerar que califican como una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario, por no encontrarse acreditado documentariamente el destino de tales desembolsos.

## Donaciones y Agregados varios

Que en cuanto a dichos conceptos adicionados vía declaración jurada, por los importes de S/ 213 045,00<sup>38</sup> y S/ 8 333,00, de autos se aprecia que la recurrente no presentó documentos<sup>39</sup> que acrediten el destino de los referidos importes, por lo que corresponden a sumas que involucran una disposición indirecta de renta de tercera categoría no susceptible de posterior control tributario; y, en ese sentido, se mantiene la aplicación de la tasa adicional, y se confirma la resolución apelada en este extremo.

## Compra de vivienda

Que por dicho concepto adicionado vía declaración jurada, por el importe de S/ 134 600,00, de autos se aprecia que la recurrente presentó: los cheques a la orden de \_\_\_\_\_ por los importes de S/ 46 000,00 y S/ 51 000,00, \_\_\_\_\_ por el importe de S/ 30 000,00, y \_\_\_\_\_ por los importes de S/ 20 520,00 y S/ 2 280,00; la copia de los contratos de compraventa de inmuebles entre dichas personas y la recurrente; así como el acta de entrega de inmueble de 23 de marzo de 2015, firmada por \_\_\_\_\_ (folios 1027 a 1046).

Que sin embargo, no es posible corroborar la relación de tales documentos con el importe materia de observación, por lo que no se advierte que la recurrente haya presentado documentos que acrediten el destino del importe observado, y por ende, este corresponde a una suma que involucra una disposición indirecta de renta de tercera categoría no susceptible de posterior control tributario; y, en ese sentido, se mantiene la aplicación de la tasa adicional, y se confirma la resolución apelada en este extremo.

## Gastos sin cumplir los requisitos

Que por dicho concepto adicionado vía declaración jurada, por el importe de S/ 797 757,00, de autos se aprecia que la recurrente presentó: las Facturas N° \_\_\_\_\_ emitidas por \_\_\_\_\_ a la recurrente, por los importes de US\$ 24 671,96 y US\$ 10 966,85, por concepto de intereses durante el mes de abril y mayo de 2013; la carta de renovación de póliza de salud de titular y derechohabientes del señor \_\_\_\_\_ el Recibo de Caja N° \_\_\_\_\_ emitido por el señor \_\_\_\_\_ por el importe de US\$ 60 000,00, por concepto de cancelación de trámites

<sup>38</sup> Cabe señalar que esta adición ascendió a S/ 284 195,00, y dado que la documentación presentada por la recurrente solo acreditó el importe de S/ 71 150,00, el importe sin sustento documentario ascendió a S/ 213 045,00, sobre el cual se aplicó la anotada tasa adicional.

<sup>39</sup> Si bien en instancia de reclamación, la recurrente presentó documentación relacionada a las donaciones, dicha documentación estaba relacionada al importe de S/ 71 150,00, que no fue materia de reparo (ver Nota a Pie anterior), tal como dejó señalado la Administración en la resolución apelada (folio 1596/vuelta).



# Tribunal Fiscal

N° 07629-9-2023

especiales para agilizar el proyecto de  
el cheque a la orden de

como plan de operaciones 2014; así como  
por el importe de US\$ 60 000,00 (folios 1016 a 1026)<sup>40</sup>.

Que sin embargo, no es posible corroborar la relación de tales documentos con el importe materia de observación, por lo que no se advierte que la recurrente haya presentado documentos que acrediten el destino del importe observado, y por ende, este corresponde a una suma que involucra una disposición indirecta de renta de tercera categoría no susceptible de posterior control tributario; y, en ese sentido, se mantiene la aplicación de la tasa adicional, y se confirma la resolución apelada en este extremo.

Que sobre lo mencionado por la recurrente respecto a que las constancias de depósito de detracciones a las que la Administración tiene acceso a través de sus sistemas, acreditan el destino y beneficiarios de los desembolsos observados; debe señalarse que tales constancias solo acreditan el cumplimiento de dicha obligación, mas no resultan suficientes para sustentar el referido destino ni los aludidos beneficiarios de los desembolsos.

Que en cuanto a lo sostenido por la recurrente en torno a que la Administración ha omitido pronunciarse respecto a la vulneración de su derecho al debido procedimiento referente a que, el Resultado del Requerimiento N° fue emitido el 29 de diciembre de 2020, y los valores impugnados fueron notificados el 30 de diciembre de 2020, pese a que el mismo 29 de diciembre de 2020, presentó documentación adicional que sustentaba su posición, que no fue valorada; cabe indicar que tal argumento fue respondido por la Administración a través de la resolución apelada (folios 1598 y 1598vuelta, indicándosele que se siguió el procedimiento legal establecido, habiéndosele otorgado los plazos respectivos y razonables para que presente la documentación sustentatoria requerida hasta el vencimiento del plazo otorgado mediante el Requerimiento N° emitido al amparo de los establecido por el artículo 75 del Código Tributario, esto es, hasta el 24 de diciembre de 2020 (folio 382). Sobre el particular, cabe mencionar que, si bien, en efecto, no correspondía que la Administración meritara la documentación presentada por la recurrente con posterioridad al referido plazo otorgado en atención a lo dispuesto por el artículo 75 del Código Tributario, según se advierte de autos, luego, la recurrente ofreció dicha documentación de sustento en instancia de reclamación, la que fue admitida y meritada por la Administración, no apreciándose vulneración alguna al ejercicio del derecho de defensa de la recurrente.

Que ahora bien, teniendo en cuenta que en la presente instancia se ha levantado parcialmente el reparo por la aplicación de la Tasa Adicional en el extremo de otros gastos no fehacientes (en relación a los Ítems 76, 77, 78, 79 y 80 - 71, 81, 83, 84 y 156 - y 157 y 158 - conforme se ha mencionado; manteniéndose los demás reparos objeto de análisis; corresponde que la Administración proceda con la reliquidación de la determinación de la Tasa Adicional del 4,1% del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, contenida en la Resolución de Determinación N°

## **Resolución de Multa N°**

Que la Resolución de Multa N° fue emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, sobre la base de los reparos efectuados al Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, contenido en la Resolución de Determinación N°

Que el numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 133-2013-EF, antes de su modificación por el Decreto Legislativo N° 1311<sup>41</sup>, 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 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 toda vez que la Resolución de Multa N° tiene su sustento en los reparos efectuados a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, contenida en la Resolución de Determinación

<sup>40</sup> Documentación presentada en instancia de reclamación.

<sup>41</sup> Publicado el 30 diciembre de 2016.



# Tribunal Fiscal

N° 07629-9-2023

N° \_\_\_\_\_ corresponde emitir similar pronunciamiento respecto a la referida multa, correspondiendo que se revoque la resolución apelada en este extremo, debiendo la Administración reliquidar el monto de la multa.

Que de otro lado, cabe señalar que, según se desprende de la resolución apelada, la Administración reconoció el derecho de la recurrente de obtener la devolución del pago indebido y/o en exceso efectuado el 7 de enero de 2021, por el importe de S/ 164 404,00, habiendo aplicado para el cálculo de dicho importe la rebaja del 40% del régimen de gradualidad<sup>42</sup>.

Que al respecto, cabe indicar que la Resolución de Multa N° \_\_\_\_\_ según indica la Administración, fue notificada el 31 de diciembre de 2020, y el recurso de reclamación formulado contra dicho valor se presentó el 28 de enero de 2021, habiendo efectuado la recurrente el pago de dicha deuda el 7 de enero de 2021<sup>43</sup>.

Que en ese sentido, y considerado lo antes expuesto, procede que la Administración, al efectuar la reliquidación de la multa, evalúe el porcentaje de rebaja que corresponde a la recurrente por acogimiento al Régimen de Gradualidad<sup>44</sup>, considerando el aludido pago realizado el 7 de enero de 2021.

Que el informe oral se realizó con la asistencia de los representantes de ambas partes, según se acredita de la Constancia del Informe Oral N° \_\_\_\_\_ (folio 1823).

Con los vocales Queuña Díaz, Villanueva Arias y Barrera Vásquez, interviniendo como ponente la vocal Villanueva Arias.

## RESUELVE:

**REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° \_\_\_\_\_ de 21 de mayo de 2021, en el extremo del reparo por otros gastos no fehacientes (en el extremo relacionado a los Ítems 81, 83 y 84 relacionados al proveedor \_\_\_\_\_); la multa vinculada; así como la aplicación de la Tasa Adicional del 4,1% del Impuesto a la Renta (en el extremo de los Ítems 76, 77, 78, 79 y 80 - \_\_\_\_\_ 71, 81, 83, 84 y 156 - \_\_\_\_\_ y 157 y 158 - \_\_\_\_\_); y, **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene, en el extremo impugnado, debiendo la Administración proceder conforme con lo indicado en la presente resolución.

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

**QUEUÑA DÍAZ**  
**VOCAL PRESIDENTE**

**VILLANUEVA ARIAS**  
**VOCAL**

**BARRERA VÁSQUEZ**  
**VOCAL**

**Díaz Tenorio**  
**Secretario Relator (e)**  
VA/DT/LA/AR/mpe.

Nota: Documento firmado digitalmente.

<sup>42</sup> Los incisos c) y d) del numeral 1 del artículo 13-A del Reglamento del Régimen de Gradualidad establecen que la multa por la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, será rebajada en: sesenta por ciento (60%) si culminado el plazo otorgado por la SUNAT según lo dispuesto en el artículo 75 del Código Tributario o, en su defecto, de no haberse otorgado dicho plazo, una vez que surta efectos la notificación de la orden de pago o resolución de determinación o la resolución de multa, además de cumplir con el Pago de la multa, se cancela la deuda tributaria contenida en la orden de pago o la resolución de determinación con anterioridad al plazo establecido en el primer párrafo del artículo 117 del Código Tributario respecto de la resolución de multa (inciso c); y cuarenta por ciento (40%) si se hubiera reclamado la orden de pago o la resolución de determinación y/o la resolución de multa y se cancela la deuda tributaria contenida en los referidos valores, antes del vencimiento de los plazos establecidos en el primer párrafo del artículo 146 del Código Tributario para apelar de la resolución que resuelve la reclamación formulada contra cualquiera de ellos (inciso d).

<sup>43</sup> De la "Ficha del Valor" (folio 1593), se verifica que no hubo emisión de la resolución de ejecución coactiva respecto de la deuda contenida en la resolución de multa impugnada.

<sup>44</sup> Al respecto, la recurrente alega que le corresponde la rebaja del 60% (folio 1373).