Ministerio de Economía y Finanzas
Firmado Digitalmente por REGALADO CASTILLO Juan Fernando FAU 20131370645 soft
Fecha: 27/01/2023 16:18:01 COT
Motivo: En señal de conformidad

Tribunal Fiscal

N° 00653-3-2023

EXPEDIENTE N° : 2164-2020
INTERESADO :
ASUNTO : Regalía Minera y Multas
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 20 de enero de 2023

VISTA la apelación interpuesta por , con Registro Único de Contribuyente (RUC) Nº , contra la Resolución de Intendencia N° de 29 de noviembre de 2019, emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° a giradas por concepto de Regalías Mineras de los trimestres enero a marzo, abril a junio, julio a setiembre y octubre a diciembre de 2015, y las Resoluciones de Multa N° a emitidas por las infracciones tipificadas en el numeral 6.3 del artículo 6 de la Ley N° 28258 y el inciso a) del numeral 10.3 del artículo 10 y el artículo 11 de la Ley N° 28969.

CONSIDERANDO:

Que por el reparo por amortización de la provisión de cierre de mina, la recurrente señala que no obstante que en la resolución apelada la Administración reconoce que la materia controvertida consiste en establecer si la amortización de la provisión por cierre de minas se encuentra relacionada con las actividades que generan ingresos por venta de minerales, también señala que la documentación presentada no acredita los importes provisionados, lo que evidencia que la gerencia de reclamos pretende variar el alcance de la materia controvertida de un reparo de carácter conceptual a uno de naturaleza probatoria, lo que acarrea la nulidad de la resolución apelada en dicho extremo.

Que indica que en el supuesto negado que un fundamento de la acotación sea la falta de presentación de documentos que acrediten los importes provisionados por concepto de cierre de minas, se debe tener en cuenta que no existe ningún requerimiento previo a aquel notificado al amparo del artículo 75 del Código Tributario, que haya solicitado la presentación de dichos documentos, menos aún se formuló alguna observación por el incumplimiento de lo solicitado, precisando que en el Requerimiento N° (que es el único previo al requerimiento emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario), el pedido de la documentación estuvo dirigido a que se probara que el egreso por dicho concepto se habría incurrido en el 2015, razón por la cual la Administración le solicitó la presentación de comprobantes de pago, medios de pagos, informes y otros documentos, asumiendo la Administración, equivocadamente, que solo los egresos desembolsados en ese ejercicio podían ser considerados en el cálculo de la utilidad operativa, siendo que es recién en el resultado del aludido requerimiento que se hace referencia a la falta de documentación que pruebe el monto provisionado y el cálculo de la amortización o depreciación que se asignó a los costos de los inventarios, atribuyéndosele la omisión de la presentación de documentación que nunca fue solicitada; además, en el requerimiento emitido al amparo del artículo 75 del aludido Código, se indica que se mantenía la observación, no pudiendo formularse reparos a través de este tipo requerimiento ni en su resultado, toda vez que solamente sirve como un medio de comunicación de observaciones previamente imputadas. Por lo tanto, considera que la formulación de dicha observación por la supuesta falta de documentación no se realizó conforme a ley; para los efectos cita las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° y

Ministerio de Economía y Finanzas
Firmado Digitalmente por GUARNIZ CABELL Caridad Del Rocio FAU 20131370645 soft
Fecha: 27/01/2023 16:09:33 COT
Motivo: Soy el autor del documento

Ministerio de Economía y Finanzas
Firmado Digitalmente por TOLEDO SAGASTEGUI Claudia Elizabeth FAU 20131370645 soft
Fecha: 27/01/2023 16:10:34 COT
Motivo: Soy el autor del documento

Ministerio de Economía y Finanzas
Firmado Digitalmente por HUERTA LLANOS Marco Titov FAU 20131370645 soft
Fecha: 27/01/2023 16:16:40 COT
Motivo: Soy el autor del documento

Que argumenta que sin perjuicio de las nulidades deducidas, de los fundamentos de la resolución apelada se observa que la Administración realizó una interpretación particular de la Ley N° 29788 y el Decreto Supremo N° 157-2004-EF, en el sentido que considera que en la medida que el cierre de minas se realizaría en el futuro (al término de la explotación del proyecto minero), implicaría que la provisión de los gastos respectivos no estaría vinculada "directamente" con la actividad de explotación minera y la consecuente venta de minerales realizada en los trimestres del 2015, desconociendo que el plan de cierre de minas y el registro de su provisión correspondiente, son elementos esenciales en el desarrollo de la actividad de explotación minera sin los cuales no se podría lograr la generación de ingresos de venta de minerales. Considera que dicha interpretación carece de sustento jurídico y lógico, pues la amortización o depreciación en cuestión sí califica como un elemento deducible para efectos de la determinación de la utilidad operativa trimestral, pues está relacionada (directa o indirectamente) con la generación de ingresos por la venta de minerales, y no está prohibida por ley.

Que sostiene que, de acuerdo con las normas de la Regalía Minera, la utilidad operativa se determina considerando conceptos tales como ingresos generados por las ventas, costo de ventas y gastos operativos, los cuales se encuentran definidos en el artículo 3 de la Ley N° 29788, mientras que en el caso de los costos de ventas y los gastos operativos, la Ley de Regalía Minera se remite expresamente a las normas contables, y que siendo ello así, todos aquellos conceptos que contablemente son deducibles, también lo son para efectos de determinar la utilidad operativa sobre la cual se calculará finalmente la Regalía Minera, salvo determinadas restricciones, como ocurre con las mayores depreciaciones y amortizaciones que se generen como consecuencia de revaluaciones, las derivadas de intereses capitalizados, entre otros, lo que también es confirmado por la exposición de motivos de la citada ley. En ese orden de ideas, el legislador entendió que la utilidad operativa trimestral únicamente podía sufrir adiciones por conceptos expresamente establecidos en la norma, por lo que si un concepto es deducible como costo o gasto operativo de conformidad con las normas contables y su adición no ha sido prevista expresamente por las normas de la regalía minera debe admitirse su deducibilidad para efectos de determinar la utilidad operativa trimestral.

Que indica que la amortización de la provisión por cierre de minas es un elemento deducible para determinar la utilidad operativa de conformidad con las normas contables, como lo reconoce la práctica habitual en el sector minero, y en el caso peruano, además en normas jurídicas; que como consecuencia de ello, las empresas provisionan su mejor proyección de la totalidad de los costos a incurrir por concepto de cierre de minas y efectúan una provisión, en línea con los criterios establecidos por la NIC 37, lo que ha sido reconocido en la doctrina contable local, a la que también ha hecho referencia la Administración; y que en torno a su tratamiento financiero, se registra un activo que comprende las inversiones proyectadas y que se deprecia en el tiempo de conformidad con la NIC 16, lo que también ha sido reconocido por la misma Administración en la resolución apelada.

Que agrega que en ese sentido de conformidad con el párrafo 16 de la NIC 16 los desembolsos que una entidad estima desembolsará en el tiempo por desmantelamiento, retiro o rehabilitación deben ser registrados como un activo fijo; que asimismo, resulta ilustrativo referirse al párrafo 18 de la citada norma, el cual establece que la entidad aplicará la NIC 2 Inventarios para contabilizar los costos derivados de las obligaciones por desmantelamiento retiro y rehabilitación del lugar sobre el que se asienta el elemento en los que se haya incurrido durante un determinado periodo como consecuencia de haber utilizado dicho elemento para producir inventarios, y del mismo al párrafo 49 de la NIC 16, que indica que en ocasiones los beneficios económicos futuros incorporados a un activo se incorporan a la producción de otros activos, caso en el que el cargo por depreciación formará parte del costo de otro activo y se incluirá en su importe en libros, como sucede en el caso de la depreciación de la provisión de minas que se carga al costo de los minerales extraídos, de conformidad con los párrafos 10 y 11 de la NIC 2, y la doctrina contable especializada.

Que refiere que de la lectura integral de dichas normas contables se advertía que la provisión por cierre de minas debía reconocerse como un activo, cuya amortización o depreciación debía incorporarse al costo de producción de las existencias, conclusión que ha sido validada por sus asesores contables mediante el informe de 27 de mayo de 2019.

Que argumenta que ni las disposiciones que regulan la Regalía Minera ni las normas contables prohíben que para efectos de calcular la utilidad operativa se deduzca la amortización de provisiones que las empresas titulares de la explotación minera deben registrar en su contabilidad en cumplimiento de las normas sectoriales mineras, y que todo lo contrario, la práctica contable admitida es que la provisión de cierre de mina sea amortizada y que el cargo por amortización forme parte del costo de las existencias, incidiendo en consecuencia en el cálculo de la utilidad operativa, siendo que la Ley de Regalía Minera señala expresamente que dichos conceptos serán deducibles para determinar la base de la misma en la medida que así lo sea para las normas contables.

Que agrega que lo que pretende la Administración es introducir una limitación que no existe en las disposiciones legales específicas de la Regalía Minera y normas contables pertinentes, de manera que para la Administración, el solo hecho que la provisión (cuya amortización se deduce durante el ejercicio 2015) se haya registrado respecto de un gasto que se desembolsará en el futuro (una vez que concluya la explotación), impide que la amortización respectiva sea incluida en la determinación de la utilidad operativa, lo que constituye una interpretación incorrecta que debe descartarse, ya que la referencia "incurridos" que contiene la Ley de Regalía Minera debe entenderse como "vinculados o relacionados" con la actividad que genera los ingresos por venta de minerales.

Que sostiene que la Administración no desvirtúa la opinión contable contenida en el informe presentado; y que por otra parte cita a un autor en materia contable que concluye que la depreciación del activo de larga duración por cierre de minas mostrará en la contabilidad un cargo a una cuenta de gasto por depreciación y un abono a la cuenta depreciación acumulada, sin embargo, lejos de desvirtuar la deducibilidad de la amortización de la provisión del cierre de minas en el cálculo de la utilidad operativa, la cita que reproduce la Administración abona a favor de su posición, pues ya sea que dicha amortización califique como costo de ventas o un gasto operativo, su incidencia en la utilidad operativa, es indiscutible, conforme a la estructura del Estado de Resultados.

Que afirma que para la Administración la amortización por cierre de minas tiene el carácter de deducible (al considerarla como una depreciación) para efectos contables por lo que debería incidir en la determinación de la utilidad operativa trimestral; sin embargo, pretende desconocer la deducción para efectos de la Regalía Minera argumentando que no se encuentra directamente vinculada con la generación de ingresos por la explotación de minerales.

Que añade que presentar el Plan de Cierre de Minas y la constitución de garantías como parte integrante del Estudio de Impacto Ambiental es una obligación de carácter indispensable para llevar a cabo la actividad de explotación, conforme lo establecen los artículos 3 y 12 de la Ley N° 28090 y el artículo 8 de su Reglamento, concordado con el numeral 17.2 del artículo 17 de la Ley General del Ambiente.

Que por lo tanto, señala que la provisión por cierre de mina es un concepto que debe registrarse por como un activo de conformidad con las normas contables, constituyendo una obligación de carácter legal, siendo su amortización un concepto incorporado al costo del mineral extraído, al ser una condición indispensable para que se pueda llevar a cabo la explotación, por lo que considera que debe admitirse su deducción.

Que refiere que durante el procedimiento de fiscalización presentó reportes mensuales que evidenciaron los importes cargados al costo por, entre otros conceptos, la depreciación por cierre de minas; que dicha información es de público conocimiento, pues se encuentran recogidas en resoluciones directorales emitidas por el Ministerio de Energía y Minas, a las que se puede acceder mediante su página web, que sin embargo fue alcanzada a la Administración tanto en dicha etapa como en la instancia de reclamación, así como los estados financieros auditados correspondientes al ejercicio 2015, es decir, que la Administración sí tuvo a su disposición la documentación que permitía identificar los importes por los que correspondía efectuar la provisión contable, lo que evidencia que su empresa acreditó la cuantía, determinación y cálculo de dicha provisión y de la amortización correspondiente al aludido ejercicio que

fue incorporada al costo de las existencia para fines contables, y por consiguiente para la determinación de la utilidad operativa de la Regalía Minera.

Que respecto del reparo por gastos de gerenciamiento (gastos de exploración), sostiene que, en el caso de autos, la materia controvertida consiste en determinar si procede la deducción de la amortización de diversos gastos incurridos previamente al inicio de las operaciones (que conforman un intangible) para efectos de calcular la utilidad operativa trimestral.

Que manifiesta que los gastos de gerenciamiento califican como gastos de exploración, y que en todo caso se trataría de gastos preoperativos (intangible), amortizables para efectos de la determinación de la utilidad operativa trimestral; que los gastos observados corresponden a egresos efectuados en el ejercicio 2010 e inicios del 2011, es decir, antes de iniciar las actividades de explotación, y se enmarcaron en el Contrato de Servicios para el manejo de La Arena S.A. o del Proyecto "La Arena" y otros servicios adicionales; agrega que no se trata únicamente de servicios de gerenciamiento, tal como podría interpretarse erradamente del nombre del reparo, sino que son servicios dirigidos a la puesta en marcha y el funcionamiento óptimo del proyecto minero, prestados con anterioridad a la etapa de explotación que su vinculación con el proyecto es incuestionable; y que de no llevarse a cabo el proyecto nunca hubiese entrado en operación, por lo que desde la perspectiva contable corresponde activarlos como intangibles e iniciar su amortización cuando el proyecto pasa a etapa operativa.

Que alega que la definición de gastos de exploración utilizada por la Administración es incorrecta ya que se remite a una norma sectorial (Ley General de Minería) cuando la ley pertinente es la Ley de Regalía Minera, la cual establece que la deducción de estos gastos se rige por las normas contables; que el legislador dejó claro que el único aspecto que no se rige por las normas contables es el plazo de amortización de los gastos de exploración; lo que evidencia que si un gasto es deducible conforme con las normas contables, lo será también para la determinación de la Regalía Minera.

Que anota que no existe una definición exacta en las normas contables de gastos de exploración, sino que existe una serie de disposiciones contables sobre la forma en que deben registrarse en las etapas previas a la explotación; así de acuerdo con la NIIF 6 estableció una política de deducción de gastos de carácter amplio, lo que le permitía incluir todo desembolso (entre ellos los gastos de gerenciamiento) incurrido durante la etapa de exploración como parte del activo y amortizarlo a lo largo de la vida de la mina; que dicho procedimiento no ha sido desvirtuado por la Administración, por lo que debía aceptarse su deducción.

Que indica que en el supuesto negado que se mantenga la posición de no reconocer los gastos de gerenciamiento dentro del concepto de gastos de exploración, se deben admitir como un intangible generado durante la etapa pre-operativa, que desde la perspectiva contable debe ser capitalizado y amortizado durante la vida de la mina.

Que argumenta que es usual y reconocido en la doctrina contable que los gastos operativos incluyan gastos administrativos, los cuales a su vez consideran la planilla del personal contable, tesorería, gerencia en materia financiera, legal, auditoría, entre otros; que en consecuencia, aun cuando la Administración no considere los gastos de gerenciamiento como gastos de exploración, estos calificarían como gastos administrativos, que, desde la perspectiva contable, válidamente, podían ser capitalizados como activos intangibles generados durante la etapa preoperativa y, posteriormente amortizados durante la vida de la mina dentro del costo de producción, en línea con lo establecido en la norma contable que regula los intangibles, NIC 38.

Que señala que conforme con los argumentos del informe emitido por sus asesores contables resulta válido desde una perspectiva contable acumular los desembolsos por gastos de gerenciamiento incurridos en la etapa pre-operativa (lo que incluye la exploración así como el desarrollo y construcción) como un activo intangible y amortizarlos en base a la vida útil de la mina, quedando acreditado además que dicha práctica se lleva a cabo de manera idéntica en el sector minero, y que se debe advertir que la totalidad de la documentación presentada a lo largo del procedimiento demuestra que era indispensable

incurrir en los servicios observados desde los ejercicios 2010 y 2011, y por tanto debe admitirse su deducibilidad para la determinación de la utilidad minera.

Que finalmente, resalta que los gastos de gerenciamiento resultaron indispensables para que el proyecto minero pueda llevarse a cabo y se viabilice la extracción del mineral, sin embargo, la Administración no se pronunció respecto a este argumento, lo que acarrea la nulidad de la apelada, en la medida que vulnera su derecho de defensa.

Que la recurrente presentó un escrito ampliatorio a su recurso de apelación (folios 1060 a 1088), en el que reitera sus argumentos en el sentido de que el reparo de la Administración es contrario a derecho, pues no existe ningún requerimiento previo a aquel notificado al amparo del artículo 75 del Código Tributario en el que se le haya solicitado la presentación de documentos que acrediten los importes de la provisión del cierre de minas o el cálculo de su respectiva amortización o depreciación. Agrega que la evidencia de que la Administración fundamentó su reparo sobre la falta del sustento documentario de la provisión de cierre se aprecia en el Resultado del Requerimiento N° 0122190000116 y en el Requerimiento N° , este último emitido al amparo del artículo 75 antes citado.

Que menciona que este Tribunal a través de las Resoluciones N° y ha señalado que un requerimiento emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario únicamente sirve como un medio de comunicación de observaciones previamente imputadas, de modo que no se pueden formular reparos y solicitar los descargos respectivos sobre dicha formulación.

Que manifiesta que en paralelo a la fiscalización de Regalías Mineras del ejercicio 2015, la Administración le efectuó un proceso de fiscalización por el Impuesto Especial a la Minería, cuya normatividad es idéntica a las que regulan a las Regalías Mineras; por esa razón es que el contenido de los requerimientos y sus resultados emitidos con ocasión de la determinación de las citadas regalías por el ejercicio 2015 es igual a los requerimientos y sus resultados emitidos para determinar el Impuesto Especial a la Minería del aludido ejercicio; por ello señala que al presentarse una situación igual en el que la Administración, recién a través del resultado del requerimiento previo al emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, se debe tomar en cuenta lo expuesto por este Tribunal en la Resolución N° en el que ha expresado que en la medida que no se requirió documentación de sustento de la provisión de cierre de minas en ningún requerimiento previo al emitido en virtud del artículo 75 antes aludido, no procede que se objete la deducción de dicha provisión en base a una supuesta omisión en la presentación de esa información.

Que asimismo, solicita que se tenga en cuenta el criterio expuesto en la citada Resolución N° , para efectos del análisis de la deducibilidad de la amortización de la provisión por cierre de minas, en la que este Tribunal deja sin efecto dicha observación.

Que sobre los gastos de gerenciamiento (gastos de exploración), la recurrente reitera sus argumentos expuestos en el recurso de apelación en el sentido de que los gastos de gerenciamiento califican como gastos de exploración cuya amortización resulta deducible a efectos del cálculo de la Regalía Minera. Precisa que registró para propósitos contables todos los gastos pagados a por servicios prestados durante los años 2009 a 2011, los cuales fueron activados como gastos de exploración y amortizados a partir del inicio de la etapa de explotación de la mina (etapa preoperativa), tratamiento también aplicado para la determinación de las Regalías Mineras de acuerdo con lo dispuesto en el numeral 3.6 del artículo 3 de la Ley de Regalía Minera.

Que refiere que el reparo por gastos de gerenciamiento tiene naturaleza conceptual, dado que no se cuestiona la fehaciencia ni el cálculo realizado para determinar dichos gastos; considera que la Administración no solo debía evaluar si tales gastos constituían un gasto de exploración, sino que resultaba imprescindible que analizara, si en caso no fuera gasto de exploración, si los pagos por el servicio de gerenciamiento incurridos en la etapa preoperativa constituían un activo intangible cuya amortización – conforme a las disposiciones contables – resultaban deducibles para establecer la utilidad

operativa, argumento que considera no fue abordado por la Administración, toda vez que no emitió pronunciamiento, por lo que considera que se ha vulnerado su derecho de defensa, así como la afectación del principio de verdad material y una motivación insuficiente, en consecuencia, alega que debe declararse nula la apelada en este extremo.

Que en su escrito de alegatos (folios 1112 a 1156), la recurrente reitera sus argumentos expuestos en su recurso de apelación y escrito ampliatorio, precisando para el caso del reparo por provisión por cierre de minas que el único requisito para la deducción de los costos de ventas y gastos operativos es el cumplimiento de las disposiciones contables sobre la materia, no siendo exigible requisitos adicionales incorporados arbitrariamente por la Administración no previstos en la norma materia de análisis.

Que en cuanto a los gastos de gerenciamiento precisa que al reconocerse todos los desembolsos de gerenciamiento incurridos en etapa de exploración como un activo de exploración y evaluación de su política contable y al amparo de la NIIF 6, corresponde que se reconozca la amortización de dicho activo para propósitos de la Ley de Regalía Minera al ser directamente procedente de conformidad con las normas contables.

Que por otro lado, refiere que en cualquier caso los gastos de gerenciamiento son gastos preoperativos que deben activarse y amortizarse durante la vida de la mina conforme a las normas contables, hecho que considera ha sido reconocido por la Administración al resolver las reclamaciones del Impuesto Especial a la Minería y las Regalías Mineras del 2016 (Expedientes N° y).

Que manifiesta que para la determinación correcta de la amortización de los gastos de exploración debe reconocerse como indicadores la producción real y las reservas probadas y probables conforme a sus valores al cierre de cada trimestre, pues es en ese momento en que nace la Regalía Minera.

Que por su parte, la Administración señala que como consecuencia de la fiscalización iniciada a la recurrente con relación al cumplimiento de las Regalías Mineras correspondientes a los cuatro trimestres del ejercicio 2015, se determinaron reparos a la base de referencia de la misma por provisión de cierre de mina y gastos de exploración (exceso de deducción), entre otros, emitiéndose las correspondientes resoluciones de determinación y multa.

Que argumenta respecto del reparo a la provisión por cierre de mina que de acuerdo con las normas y doctrina, así como los informes emitidos por el Plan de Cierre de Minas a cargo de la recurrente, queda acreditado que las provisiones de cierre de mina generados por el activo de larga duración vinculados a las actividades de cierre de minas, no están relacionados con la generación de ingresos de la venta de minerales metálicos o no metálicos provenientes de operaciones de exploración minera, debido a que tales provisiones de gastos están relacionados con actividades que buscan rehabilitar el impacto negativo ambiental al término o culminación de la exploración del proyecto minero, por lo que se confirma el reparo establecido en fiscalización.

Que sobre el reparo por gastos de exploración deducidos en exceso sostiene que de la revisión de la documentación presentada por la recurrente, se advierte que los servicios de gerenciamiento prestados en los años 2010 y 2011 por la empresa están referidos a servicios administrativos, contables y tributarios, planeamiento, logística y de control, cuyo ámbito difiere y dista mucho de la naturaleza de los gastos de exploración, relativos a la búsqueda, exploración, evaluación y cuantificación de reservas de los recursos minerales objeto de exploración, y que por lo tanto no correspondía que fueran amortizados para la determinación de la utilidad operativa de los trimestres del ejercicio 2015, por lo que el reparo se mantiene.

Que en el presente caso, como resultado de un procedimiento de fiscalización definitiva iniciado a la recurrente mediante Carta N° y Requerimiento N° (folios 536, 537, 643 y 644), la Administración emitió las Resoluciones de Determinación N° a giradas por concepto de Regalías Mineras de los trimestres de enero a marzo, abril a junio, julio a setiembre y octubre a diciembre de 2015, y las Resoluciones de Multa N° a

, giradas por las infracciones tipificadas en el numeral 6.3 del artículo 6 de la Ley N° 28258 y el inciso a) del numeral 10.3 del artículo 10 y el artículo 11 de la Ley N° 28969 (folios 791 a 822), y en ese sentido, corresponde determinar si dichas resoluciones fueron emitidas con arreglo a ley.

Resoluciones de Determinación N° a

Que según se aprecia de los Anexos N° 1, 2 y 3 de las citadas resoluciones de determinación (folios 791 a 806), la Administración reparó la base de referencia de las Regalías Mineras de los períodos trimestrales de enero-marzo, abril-junio, julio-setiembre, octubre-diciembre de 2015, al considerar que se dedujo indebidamente: (i) las provisiones por cierre de minas no acreditadas y que no han sido incurridas en los respectivos trimestres; y (ii) por exceso en las deducciones de gastos de exploración; por lo que corresponde verificar si dichos reparos se encuentran arreglados a ley.

Provisiones por cierre de minas

Que de los Anexos N° 1, 2 y 3 de las resoluciones de determinación impugnadas precedentemente citadas, se advierte que la Administración reparó los importes de S/ 1 251 840,00, S/ 1 482 627,00, S/ 1 319 415,00 y S/ 1 255 590,00, por la deducción de la provisión por cierre de minas, al considerar que no se acreditaron documentariamente los importes provisionados y al no haberse incurrido en cada trimestre de dicho ejercicio.

Que de acuerdo con el Punto 1 del Requerimiento N° (folios 618 a 621), la Administración indicó que dentro del costo de producción se consigna el concepto de provisión por cierre de minas por trimestre registrado en la cuenta , por los importes de S/ 1 251 840,00, S/ 1 482 627,00, S/ 1 319 415,00 y S/ 1 255 590,00, por lo que solicitó a la recurrente sustentar documentariamente y señalar su posición por escrito con la base legal correspondiente, los motivos por los cuales ha incluido como parte del costo de ventas de cada trimestre fiscalizado, entre otros, la provisión por concepto de cierre de minas a efecto de determinar la utilidad operativa de cada uno de dichos trimestres correspondientes al ejercicio 2015; y que para tal efecto, se debía acreditar con la documentación sustentatoria correspondiente haber incurrido en dichos desembolsos en los trimestres declarados, debiendo proporcionar los comprobantes de pago utilizados, plan y presupuesto de cierre, informes y cualquier otra documentación que considere pertinente.

Que en respuesta al citado requerimiento, la recurrente presentó el escrito de 14 de febrero de 2019 (folios 156 a 162), en el cual indicó que la provisión para el cierre de minas, es un concepto que debe formar parte del costo de ventas de conformidad con las normas contables (con independencia de que hayan sido o no efectivamente desembolsadas) y que para efectos del cálculo de la regalía el fiscalizador ha dispuesto que los costos deducibles se determinan en función de las reglas contables.

Que indicó que en ese orden de ideas, la referencia a "incurridos" en torno a la cual la Administración Tributaria basa su argumentación debe leerse de conformidad con el mandato legal según el cual es costo de ventas todo aquello que las normas contables establezcan como tal, siendo que desde la perspectiva contable, el reconocimiento de cierto concepto como "costo de ventas" y su deducción en un determinado ejercicio no están sujetos a que se haya desembolsado o pagado efectivamente en ese periodo; que el numeral 3.2. del artículo 3 del Reglamento de la Ley del Regalía Minera es acorde con su posición pues no condiciona la deducción de los costos a que hayan sido incurrido en dicho periodo o ejercicio, sino que, por el contrario, todo costo que califique como tal conforme a las normas contables es imputado al trimestre calendario en que se generan los ingresos respectivos; y que por lo tanto, como se desprende de la lectura conjunta de la ley y su reglamento, el legislador no buscó establecer una limitación en base al criterio de lo incurrido.

Que por lo expuesto, señaló que en el caso concreto al haber demostrado que las provisiones por cierre de minas califican como parte del costo de ventas de conformidad con las normas contables y al no estar incluidas en ninguna de las adiciones expresamente establecidas por la Ley de Regalía Minera ni su reglamento, entonces revisten la naturaleza de conceptos perfectamente deducibles para la

determinación de la utilidad operativa trimestral y que a fin de acreditar ello, se pone a disposición los asientos contables referidos a las provisiones de cierre de minas; por lo que no corresponde probar, como exige la Administración, que se ha incurrido en dichos "desembolsos" en los trimestres declarados.

Que en el Punto 1 del Resultado del Requerimiento N° (folios 599 a 603, 610 y 611), la Administración dio cuenta que la recurrente exhibió los asientos contables por provisiones de cierre de minas y reporte del costo de producción en el que se consigna a través de la cuenta el importe por provisión de cierre de minas por S/ 5 309 472,77. Además precisó que no se proporcionó el Plan de Cierre de Minas, informes, presupuestos y otros documentos como el estudio de impacto ambiental o el Programa de Adecuación y Manejo Ambiental, con los que se pueda verificar los importes provisionados, identificar la unidad minera, la etapa del plan, las actividades y el presupuesto de cierres, cronograma de ejecución, costo asociado a la rehabilitación del medio ambiente, entre otros; así como el análisis y cálculo de la amortización por cierre de minas y la metodología aplicada para la asignación para la asignación de dicha provisión al costo de existencias en cada mes.

Que añadió que de conformidad con el párrafo 12 de la NIC 2 - Inventarios, estas provisiones no tienen relación directa con las unidades producidas, máxime cuando la recurrente no acreditó con ninguna documentación técnica los importes provisionados en forma mensual, el método de asignación de las estimaciones a los costos de inventarios, entre otros; por lo que determinó el reparo al costo de ventas por concepto de "amortización cierre de mina".

Que así, la Administración estableció como conclusión que sobre la base de los fundamentos y argumentos señalados, y la documentación analizada, se observa la provisión de cierre de minas debido a que dicha provisión no forma parte del costo de las existencias según la NIC 2- Existencias, toda vez que las actividades realizadas en el plan de cierre de minas orientadas a asuntos ambientales de remediación, prevención, etc. no se encuentran asociados directamente con la producción de los bienes, es decir con la extracción de mineral metálico y no metálico vendido.

Que a través del Requerimiento N° y sus anexos, emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario (folio 634 a 640), la Administración señaló que, *"(…) con el fin de salvaguardar su derecho de defensa, se hace de conocimiento al contribuyente fiscalizado, los resultados y conclusiones del proceso de la fiscalización realizada (…),* debiendo presentar sus descargos a las observaciones formuladas.

Que en respuesta al citado requerimiento, la recurrente presentó el escrito de 27 de marzo de 2019 (folios 360 a 363), en el cual indicó que el registro de la provisión de cierre de minas era una práctica habitual en el sector minero, que encontraba sustento en las normas contables y, en el caso peruano, además en normas jurídicas, referidas al Plan de Cierre de Minas; que en atención a ello, las empresas realizaban una proyección de la totalidad de costos a incurrir por concepto de cierre de minas y efectuaban una provisión, según los criterios establecidos en la NIC 37.

Que menciona que de las normas y doctrina contable, respecto de la provisión por cierre de mina, se prevé el registro de una provisión que tiene carácter de activo y que se ve sujeta a ajustes por depreciación por el paso del tiempo, y que dicha depreciación del activo integra el costo de producción de los minerales que extrae la empresa en la medida que la obligación de cierre de minas es una de carácter indispensable para poder llevar a cabo la actividad de explotación, ya que sin realizar dicha provisión, que en su caso constituye una obligación legal según la Ley N° 28090, Ley que regula el Cierre de Minas, la empresa no podría extraer mineral alguno de su concesión minera.

Que manifestó que de acuerdo con lo establecido en el artículo 12 de la citada ley, la provisión contable del ejercicio destinada a cubrir el costo del Plan de Cierre de Minas deberá registrarse a partir del ejercicio contable en que el titular minero deba constituir garantía según el cronograma aprobado por la autoridad competente; por lo que considera que, es la propia norma legal que establece la obligatoriedad de reconocer una provisión por cierre de minas, la cual para efectos financieros se deprecia a lo largo de la vida útil de la mina; además, menciona que en el marco de la solicitud de la autorización para inicio de

las actividades de explotación en concesiones mineras, se exige como un requisito para su otorgamiento el plan de cierre de minas debidamente aprobado, lo que refuerza el hecho de que sin dicho plan y la obligación provisionada que acarrea, no sería posible para los titulares de la actividad minera llevar acabo la explotación y extracción del mineral que posteriormente comercializa.

Que en atención a lo expuesto, la recurrente señala que debía admitirse la deducción de la provisión de cierre de minas para efectos de la determinación de la utilidad operativa, resaltando además que proporcionaba asientos contables, el Plan de Cierre de Minas, así como las resoluciones que lo aprueban y las modificaciones respectivas.

Que a través del acápite A del literal II del Resultado de Requerimiento N° (folios 627 a 630), la Administración dio cuenta de los descargos de la recurrente, reiteró los argumentos expuestos en el Resultado de Requerimiento N° , y señaló que al vencimiento del citado requerimiento, la recurrente presentó los informes de los años 2012 y 2013 emitidos por el Ministerio de Energía y Minas, Resolución Directoral del referido ministerio respecto a la evaluación del plan de cierre de minas del proyecto minero "La Arena", resumen de presupuestos, garantías anuales, informes y resoluciones directorales que aprueban la modificación del plan de cierre de minas, para efectuar diversas modificaciones del citado plan en el cual describe la información general del proyecto así como los componentes del cierre.

Que anota que si bien la recurrente presenta la documentación que evidencia la existencia de informes de evaluación del plan de minas del proyecto minero "La Arena", aquélla está asociada a estimaciones efectuadas sobre la valorización, y **que la recurrente no ha acreditado con documentos, informes o presupuestos los importes provisionados contablemente** por cada trimestre que comprende el ejercicio 2015, debido a que no proporcionó el análisis y cálculo de la amortización por cierre de minas trimestral ni la metodología aplicada para la asignación de esta provisión al costo a existencias de cada mes, dado que no proporcionó la documentación solicitada, tales como comprobantes de pago, medios de pago utilizados, plan y presupuestos de cierre, informes y cualquier otra documentación que considere pertinente a fin de acreditar la provisión.

Que señaló que en base a ello la Administración procedió a mantener el reparo por provisión por cierre de minas debido a que dicha provisión no forma parte del costo de minerales metálicos y/o no metálicos según la NIC 2 Existencias, toda vez que las actividades realizadas en el plan de cierre de minas orientadas a asuntos ambientales de remediación, prevención, etc. no se encuentran asociados directamente con la producción de los bienes, es decir con la extracción del mineral metálico y no metálico vendido sino más bien corresponde a una estimación de un desembolso futuro.

Que de lo actuado, se advierte que la Administración efectuó el reparo a la base imponible de las Regalías Mineras, por el concepto de la deducción de la provisión de cierre de minas al no haber sido acreditado documentariamente los importes provisionados, y haber sido considerada indebidamente como parte del costo de ventas trimestral.

Que por lo expuesto, corresponde determinar si el citado reparo se encuentra arreglado a ley, no obstante, previamente corresponde pronunciarse sobre la nulidad alegada por la recurrente.

Que la recurrente sostiene que, en la resolución apelada, la Administración, pretende variar el alcance de la materia controvertida de un reparo de carácter conceptual a uno de naturaleza probatoria, al señalar que de la documentación presentada por aquélla no se acredita los importes provisionados, lo que acarrea la nulidad de la resolución apelada en dicho extremo.

Que de conformidad con el artículo 127 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 133-2013-EF, el órgano encargado de resolver está facultado para hacer un nuevo examen completo de los aspectos del asunto controvertido, hayan sido o no planteados por los interesados, llevando a efecto cuando sea pertinente nuevas comprobaciones, precisándose que mediante esta facultad de reexamen el órgano encargado de resolver solo puede modificar los reparos

efectuados en la etapa de fiscalización o verificación que hayan sido impugnados, para incrementar sus montos o para disminuirlos.

Que como se advierte de los actuados en el procedimiento fiscalización que sustentan la emisión de las Resoluciones de Determinación N° a , la Administración fundamentó el reparo a la deducción de la provisión de cierre de mina contabilizada en la cuenta , al considerar que la misma no forma parte del costo de venta de mineral metálico y no metálico de acuerdo con la NIC 2, al no encontrarse asociada directamente con la producción de los bienes, es decir con la extracción de mineral metálico vendido y al no haber presentado documentación que acredite los importes provisionados.

Que de la revisión de la Resolución de Intendencia N° (folios 899 y 902/reverso), se observa que la Administración ha confirmado el reparo materia de análisis al determinar que no correspondía la deducción por concepto de depreciación de la provisión de cierre de minas, para la determinación de la base imponible referencial de las Regalías Mineras, al considerarse que tal concepto no califica como costo deducible para establecer la utilidad operativa, al no estar relacionado con la generación de ingresos de las ventas de minerales metálicos o no metálicos provenientes de las operaciones de explotación de mineral y porque además no se presentó documentación suficiente para verificar los importes provisionados.

Que como se puede apreciar en instancia de reclamación la Administración ha confirmado el reparo materia de análisis bajo la misma observación de que la provisión de cierre de minas no debe formar parte del costo de ventas, toda vez que no está directamente relacionado con la actividad de extracción de mineral metálico y no metálico vendido y porque no se presentó documentación suficiente que permita verificar los importes provisionados; por lo que lo alegado por la recurrente respecto a que la Administración hubiere variado el alcance del reparo materia de análisis carece de sustento, y, en consecuencia, no corresponde amparar nulidad alegada por la recurrente.

Que ahora bien, como se indicara precedentemente, la recurrente sostiene que no existe ningún requerimiento previo a aquel notificado al amparo del artículo 75 del Código Tributario, en el que se le haya solicitado la presentación de los documentos que acrediten los importes de la provisión de cierre de minas o el cálculo de la amortización o depreciación que se asignó al costo de los inventarios, y que, menos aún, se formuló alguna observación por el incumplimiento de lo solicitado, siendo además que la Administración habría formulado la citada observación a través del Resultado del Requerimiento N° atribuyéndose la omisión de documentación que nunca fue solicitada, lo que no se ajusta a ley, por lo que corresponde verificar tal aspecto.

Que sobre el particular, se tiene que de lo actuado por la Administración en el procedimiento de fiscalización no se aprecia que mediante requerimiento alguno cursado en dicho procedimiento -previo a aquel emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario[1]-, se haya solicitado expresamente a la recurrente que sustentara documentariamente los importes provisionados, o que presentara el análisis o cálculo de la depreciación por cierre de minas y la metodología aplicada para la asignación de esta provisión al costo de las existencias, y que desvirtuara la observación efectuada por la Administración en ese sentido; toda vez que mediante el Requerimiento N° antes citado, se le solicitó documentación distinta, esto es, aquella que sustentara haber incurrido en desembolsos por cierre de minas en los trimestres declarados para lo cual debía presentar los comprobantes de pagos, medios de pago utilizados, plan y presupuesto de cierre, entre otros; siendo que la aludida observación fue formulada recién con ocasión del Resultado del Requerimiento N° respecto a la omisión de documentación que nunca fue solicitada con anterioridad a la recurrente, no obstante, considerando

[1] Este Tribunal ha señalado en diversas resoluciones tales como la N° , que con el propósito de que el contribuyente ejerza de manera efectiva su derecho de defensa, los reparos o cuestionamientos que la Administración formule durante el procedimiento de fiscalización deberán ser notificados de manera previa al requerimiento que se emita en virtud de lo dispuesto por el artículo 75 del Código Tributario, siendo que con dicho requerimiento, así como su resultado, con la respuesta o no del contribuyente, únicamente se podrá formular las conclusiones a las que llegue la Administración luego de verificar la sustentación legal o documentaria presentada previamente.

que es sobre la falta de dicho sustento, que la Administración fundamenta la observación bajo análisis, se tiene que la misma no se encuentra debidamente sustentada y al no encontrarse arreglada a ley, corresponde levantarla[2] en ese extremo.

Que asimismo, la Administración señala como otro motivo del reparo vinculado con la deducción de la provisión de cierre de minas, que esta no puede ser considerada como parte del costo de ventas, por lo que corresponde emitir pronunciamiento al respecto.

Que según lo indicado en el "Informe General de fiscalización" (folio 652/reverso), en el ejercicio 2015 la recurrente se dedicó principalmente a la exploración, extracción y comercialización de concentrado de oro, realizado sus operaciones en la unidad minera "La Arena".

Que el artículo 1 de la Ley de Regalía Minera, aprobada por Ley N° 28258, establece que tiene por objeto establecer la regalía minera, su constitución, determinación, administración, distribución y utilización.

Que de acuerdo con el artículo 2 de la citada Ley de Regalía Minera, modificada por la Ley N° 29788, la Regalía Minera es la contraprestación económica que los sujetos de la actividad minera pagan al Estado por la explotación de los recursos minerales metálicos y no metálicos.

Que el artículo 3 de la indicada ley, modificado por la Ley N° 29788, dispone que la determinación de la base de referencia de la Regalía Minera, será la utilidad operativa trimestral de los sujetos de la actividad minera, considerando los trimestres calendarios siguientes: enero-marzo, abril-junio, julio-setiembre, octubre-diciembre (numeral 3.1). La utilidad operativa de los sujetos de la actividad minera es el resultado de deducir de los ingresos generados por las ventas de los recursos minerales metálicos y no metálicos realizadas en cada trimestre calendario, en el estado en que se encuentren, el costo de ventas y los gastos operativos, incluidos los gastos de ventas y los gastos administrativos, incurridos para la generación de dichos ingresos (numeral 3.2, primer párrafo). El costo de ventas comprenderá los materiales directos utilizados, la mano de obra directa y los costos indirectos de la producción vendida. Los costos de ventas y los gastos serán determinados de acuerdo con las normas contables, excepto los gastos de exploración los que, a efectos de dicha ley, serán atribuidos proporcionalmente durante la vida probable de la mina. No se incluirá dentro del costo de ventas, ni de los gastos operativos, las mayores depreciaciones y amortizaciones que se generen como consecuencia de las revaluaciones, ni las derivadas de los intereses capitalizados (numeral 3.6).

Que el artículo 4 de la mencionada ley, refiere que la Regalía Minera se determinará trimestralmente, aplicando sobre la utilidad operativa trimestral de los sujetos de la actividad minera, la tasa efectiva conforme a lo señalado en el Anexo de la citada ley. Esta tasa es establecida en función al margen operativo del trimestre resultante de dividir la utilidad operativa trimestral, entre los ingresos generados por las ventas del trimestre, determinadas conforme a lo dispuesto en el artículo 3 de la ley. El resultado se redondea a dos (2) decimales.

Que el numeral 3.2 del artículo 3 del Reglamento de la Ley de Regalía Minera, aprobado mediante Decreto Supremo N° 157-2004-EF, modificado por el Decreto Supremo N° 180-2011-EF, precisa que los costos serán imputados al trimestre calendario en el que se generen los ingresos por las ventas; los gastos operativos vinculados a un ingreso por ventas se imputarán al trimestre calendario en el que este se impute; mientras que los gastos operativos comunes se imputarán proporcionalmente de acuerdo con su devengo. Los gastos de exploración deberán atribuirse proporcionalmente durante la vida probable de la mina en función a las reservas probadas y probables y la producción real.

Que de las normas glosadas se tiene que la base de referencia de la Regalía Minera será la utilidad operativa trimestral, la cual está compuesta por los ingresos generados por las ventas de los recursos minerales, menos el costo de ventas y los gastos operativos, que incluyen a su vez, a los gastos de

[2] Similar criterio ha sido expuesto por este Tribunal en las Resoluciones N° 10679-4-2019, 11023-4-2019, 06016-4-2020, y 01681-9-2021, entre otros.

ventas y a los gastos administrativos; remitiéndose la ley a las normas contables para determinar el costo de ventas y los gastos operativos.

Que por otro lado, según el artículo 1 de la Ley que Regula el Cierre de Minas, aprobada por Ley N° 28090, aquella tiene por objeto regular las obligaciones y procedimientos que deben cumplir los titulares de la actividad minera para la elaboración, presentación e implementación del Plan de Cierre de Minas y la constitución de las garantías ambientales correspondientes, que aseguren el cumplimiento de las inversiones que comprende, con sujeción a los principios de protección, preservación y recuperación del medio ambiente y con la finalidad de mitigar sus impactos negativos a la salud de la población, el ecosistema circundante y la propiedad.

Que de acuerdo con el artículo 3 de la citada ley el "Plan de Cierre de Minas" es un instrumento de gestión ambiental conformado por acciones técnicas y legales, efectuadas por los titulares mineros, destinado a establecer medidas que se deben adoptar a fin de rehabilitar el área utilizada o perturbada por la actividad minera para que este alcance características de ecosistema compatible con un ambiente saludable y adecuado para el desarrollo de la vida y la preservación paisajista. La rehabilitación se llevará a cabo mediante la ejecución de medidas que sean necesarias realizar antes, durante y después del cierre de operaciones, cumpliendo con las normas técnicas establecidas, las mismas que permitirán eliminar, mitigar y controlar los efectos adversos al ambiente generados o que se pudieran generar por los residuos sólidos, líquidos o gaseosos producto de la actividad minera.

Que el artículo 6 de la referida ley establecía que los titulares de la actividad minera están obligados a, entre otro, implementar un Plan de Cierre de Minas planificado desde el inicio de sus actividades, y constituir una garantía ambiental que cubra el costo estimado del Plan de Cierre de Minas.

Que conforme con el artículo 11 de la indicada ley el titular minero debía constituir garantías a favor de la autoridad competente para cubrir los costos de las medidas de rehabilitación para los períodos de operación de Cierre Final y Post Cierre, precisando que a la conclusión de las medidas de rehabilitación la autoridad competente procederá, bajo responsabilidad, a la liberación de las garantías, de acuerdo con lo que establezca el Reglamento de la Ley.

Que el artículo 12 de la referida ley menciona que la provisión contable del ejercicio, destinada a cubrir el costo del Plan de Cierre de Minas, deberá registrarse a partir del ejercicio contable en que el titular minero deba constituir garantía, según el cronograma aprobado por la autoridad competente.

Que conforme con las normas antes glosadas, la deducción del costo de ventas forma parte del cálculo de la base de referencia para la determinación de las Regalías Mineras, siendo que la determinación de dicho costo de ventas debe ser establecida de acuerdo con las normas contables, según la remisión expresa efectuada a través del numeral 3.6 del artículo 3 de la ley que regula la determinación de la referida Regalía Minera.

Que de acuerdo con el "Manual de aplicación práctica de las Normas Internacionales de Información Financiera en el sector minero"[3], publicado por la Sociedad Nacional de Minería, Petróleo y Energía, el Plan de Cierre de Minas es un instrumento de gestión ambiental en el que se establecen pautas a ser efectuadas por el titular de la actividad minera (empresa), con el fin de rehabilitar las áreas utilizadas por este. Se busca que la rehabilitación alcance características compatibles con un ambiente saludable, seguro y adecuado para el desarrollo de la vida. La rehabilitación se llevará a cabo mediante la ejecución del plan, el que se establecerá de acuerdo con las características particulares de la mina.

Que el referido manual agrega que la actividad minera tiene un impacto significativo en el medio ambiente, y que los gastos asociados al plan de cierre de una mina y la subsecuente rehabilitación y/o remediación ambiental son cuantiosos y, en consecuencia, su reconocimiento resulta crucial en la determinación del resultado financiero. Una entidad deberá reconocer una provisión por un plan de cierre

[3] Véase en el siguiente Enlace: https://www.snmpe.org.pe/informes-y-publicaciones/manual-de-las-niif.html. (Visto del 19 de enero de 2023).

de mina y/o remediación ambiental cuando exista la obligación de rehabilitar la zona de influencia en la que se ha desarrollado el proyecto.

Que asimismo, el citado manual indica que dichas provisiones son medidas y evaluadas de manera permanente, considerando el valor presente de las erogaciones futuras en las que la entidad incurrirá para ejecutar el plan de cierre de mina y/o rehabilitación ambiental. En general: i) la provisión que se genere como consecuencia de las actividades de desarrollo de la mina deberá capitalizarse como parte del activo asociado para ser depreciada durante la vida útil del activo; y ii) la provisión generada por las actividades de producción debe ser considerada parte del costo de producción de los inventarios.

Que de lo antes expuesto, se tiene que el importe de la provisión por cierre de minas debe reconocerse como un componente de un activo de larga duración, lo que hizo la recurrente según se aprecia del Balance de Comprobación de enero a diciembre de 2015 (folio 14) en el que se observa el registro en la Cuenta contable - Activo de Cierre de Mina inicialmente con un monto de S/ 53 340 836,27 y cerrando al 31 de diciembre de 2015 con un saldo de S/ 59 392 553,12, advirtiéndose además que la depreciación del cierre de minas registrada en la Cuenta – Depreciación cierre de minas ascendió al cierre del ejercicio por la suma de S/ 34 132 156,93, con un incremento en el ejercicio 2015 por el importe de S/ 5 309 472,77, tal como se advierte del Reporte de Producción Mensual (folio 5).

Que conforme con el Plan Contable General Revisado, aprobado mediante Resolución del Consejo Normativo de Contabilidad N° la Cuenta 69 denominada Costo de Ventas, agrupa las subcuentas que acumulan el costo de los bienes y/o servicios inherentes al giro del negocio, transferidos a título oneroso, entre ellas, comprende los costos de los productos terminados, vendidos o transferidos previamente reconocidos en la cuenta 21 Productos terminados. Cabe agregar que, dentro de los bienes que se incluyen en la citada cuenta 21, se encuentran los productos de extracción terminados, esto es, los obtenidos a partir del procesamiento de recursos naturales.

Que al respecto, de acuerdo con el Plan Contable General Revisado, los bienes conformantes de la Cuenta 33 – Inmuebles, Maquinaria y Equipo[4], deben registrarse al costo de adquisición o precio de compra, el cual incluye el total de los desembolsos necesarios para adquirir y colocar estos en condiciones de ser usados, precisando que lo antes expuesto es también aplicable, hasta donde correspondiera, a los inmuebles, maquinaria y equipo, tanto construidos por la misma empresa como aportados, recibidos por donación o ingresados al patrimonio por cualquier otro concepto.

Que el párrafo 18 de la Norma Internacional de Contabilidad – NIC 16[5] señala que la entidad aplicará la NIC 2 – Inventarios para contabilizar los costos derivados de las obligaciones por desmantelamiento, retiro y rehabilitación del lugar sobre el que se asienta el elemento, en los que se haya incurrido durante un determinado periodo como consecuencia de haber utilizado dicho elemento para producir inventarios. Las obligaciones por los costos contabilizados de acuerdo con la NIC 2 o la NIC 16 se reconocerán y medirán de acuerdo con la NIC 37 – Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes".

Que agrega el párrafo 34 de la aludida NIC 2, que cuando los inventarios sean vendidos el importe en libros de estos se reconocerán como gasto del periodo en el que se reconozcan los correspondientes ingresos de operación.

Que según las normas contables mencionadas, la depreciación del costo de los bienes conformantes de la propiedad, planta y equipo, como el cierre de minas, utilizados en la extracción y producción de bienes, debía ser incorporada al costo de los bienes producidos, y solo en la medida en que estos se enajenaran afectarían los resultados del ejercicio, a través de la cuenta costo de ventas.

Que según lo informado por la recurrente, lo cual se puede advertir del Balance de Comprobación de enero a diciembre de 2015 y del Reporte de Producción Mensual antes citados, así como del Cuadro del

[4] La Cuenta 33 pertenece a las Cuentas del Activo, de acuerdo con el Cuadro de Clasificación – Cuentas del Balance General del Plan Contable General Revisado.

[5] Oficializada mediante Resolución N° del Consejo Normativo de Contabilidad.

Proyecto Acumulación "La Arena" (folio 486), la depreciación del costo del cierre de minas se incorporó a los bienes producidos y vendidos con posterioridad, por lo que afectó el costo de ventas.

Que por lo tanto, toda vez que para efectos de determinar el costo de ventas a deducir, con la finalidad de calcular la base referencial de las Regalías Mineras de los trimestres enero a marzo, abril a junio, julio a setiembre y octubre a diciembre de 2015, correspondía que la depreciación asociada al cierre de minas se incluya dentro del costo de los bienes producidos, de acuerdo con las normas contables, a las que remite expresamente el numeral 3.6 del artículo 3 de la ley que regula el referido impuesto, el cuestionamiento efectuado por la Administración en este extremo, no resulta amparable, y en ese sentido, procede levantarlo y revocar la apelada en dicho extremo, careciendo de relevancia emitir pronunciamiento respecto de los demás argumentos esgrimidos por la recurrente sobre el particular.

Que cabe señalar que carece de sustento el argumento de la Administración en el sentido que las provisiones de cierre de minas no estaban relacionadas con la generación de ingresos por la venta de minerales, por lo que no correspondía que fueran incluidas en el costo de ventas para su deducción de la base referencial de las Regalías Mineras, dado que dicha ley no establece el mencionado requisito para su deducción, sino que, por el contrario, únicamente condiciona la determinación del costo de ventas al cumplimiento de las normas contables, conforme se aprecia del análisis efectuado en los considerandos precedentes.

Gastos de exploración deducidos en exceso (gastos de gerenciamiento)

Que de los Anexos N° 1, 2 y 3 de las resoluciones de determinación impugnadas se advierte que la Administración reparó los importes de S/ 1 589 839,00, S/ 1 371 430,00, S/ 1 537 229,00 y S/ 1 537 229,00, al representar deducciones que no constituyen gastos de exploración, debido a que la recurrente incluyó indebidamente gastos de gerenciamiento y/o de administración que no se encuentran vinculados a la actividad minera de exploración; sustentó el reparo en los Requerimientos N° y y sus resultados y en lo dispuesto en los artículos 2, 3 y 4 de la Ley de Regalías Mineras.

Que mediante el Punto 2 del Requerimiento N° (folios 617 y 618), la Administración comunicó a la recurrente que de la verificación de la información consignada en las declaraciones juradas de la Regalía Minera (PDT 699 - Régimen Minero), presentadas por los trimestres enero a marzo, abril a junio, julio a setiembre y octubre a diciembre de 2015, advirtió que había consignado deducciones por concepto de gastos de exploración, dentro de las cuales había considerado, entre otros, amortizaciones correspondientes a "otros gastos de exploración" de los ejercicios 2009 a 2011,
sin que se apreciara las variables por las que se constituyeron de forma específica, ni las razones por las cuales considera la amortización de los ejercicios 2009 a 2011, sin mencionar los ejercicios faltantes (2012 a 2015).

Que en tal sentido, solicitó a la recurrente que informara por escrito la naturaleza de las deducciones y proporcionara los documentos como comprobantes de pago, contratos, adendas, medios de pago, entre otros, que acredite las deducciones observadas. Asimismo, requirió información en medios magnéticos relacionada con la identificación de las cuentas que mostraran la amortización, la tasa permitida de acuerdo con la vida probable de la mina y los saldos por ejercicio, así como cualquier otra documentación que estimara conveniente, y que permitiera identificar el análisis de los gastos de exploración.

Que en respuesta al citado requerimiento, la recurrente presentó el escrito de 14 de febrero de 2019 (folios 153 a 155) en el que señaló que, dado que la Regalía Minera es un concepto de determinación trimestral, la ratio de atribución de los gastos de exploración debe evaluarse cada trimestre, tomando en consideración para dichos efectos las reservas probadas y probable y la producción real. Agrega que la aludida ratio de atribución presentaba variaciones en cada trimestre, en función a la producción real de dichos periodos, por lo que no correspondía aplicar una ratio de atribución del 20% anual como consideraba la Administración en función de la Declaración Anual Consolidada (DAC) de la Unidad Minera La Arena.

Que indica que los gastos observados correspondían básicamente a servicios de perforación, servicios de preparación mecánica de muestras, análisis químicos de muestras, análisis de barrido, entre otros, respecto de los cuales adjuntaba la documentación solicitada, en cuanto a la muestra especificada y un archivo en Excel con el detalle de los conceptos que lo conformaban.

Que conforme al Punto 2 del Resultado del Requerimiento N° (folios 590 a 599/reverso), la Administración dejó constancia del escrito y documentación presentada por la recurrente e indicó que los gastos observados no tenían naturaleza de gastos de exploración, toda vez que de acuerdo con la Ley General de Minería y el párrafo 9 de la NIIF 6 "Exploración y Evaluación de Recursos Minerales", estos estaban referidos a la etapa inicial de la actividad minera, que consistían en identificar las zonas donde se ubicaban los yacimientos mineros, que luego dependiendo de su dimensión y composición serían explotados mediante un proyecto, para cuyo efecto se requería de diversos desembolsos y provisiones desde la adquisición de derechos de estudios topográficos, geológicos, geoquímicos y geofísicos, perforaciones exploratorias, excavaciones, toma de muestra y toda actividad relacionada con la evaluación de la factibilidad técnica a fin de determinar la viabilidad comercial de la extracción del mineral que se pretende explotar.

Que anota que, si bien la recurrente presentó el contrato suscrito con la empresa , mediante el cual esta última se comprometió a prestar servicios de marketing, financiero, planeamiento, recursos humanos, relaciones públicas, entre otros, y había denominado a algunos servicios como "contratación de especialistas y consultores en geología, minerías y otros especialistas técnicos", ninguno de estos se encontraban vinculados directamente con los gastos de exploración, correspondiendo más bien a servicios administrativos, al tratarse de servicios de gerenciamiento y compra o adquisición de terrenos.

Que manifiesta que los gastos de exploración, en el caso de autos, ascienden a un total de S/ 130 085 343,56, de los cuales S/ 89 226 329,00 corresponden a proyectos en desarrollo de años anteriores y la suma de S/ 40 859 015,00 a gastos de exploración; sobre lo último, precisa que verificó que la suma de S/ 22 246 621,00 no correspondía a la naturaleza de gastos de exploración, por lo que consideró que la base de cálculo de exploración asciende a S/ 18 612 394,00, y que este debía amortizarse en cinco años a un ratio de 20% anual, de acuerdo con la información proporcionada en la Declaración Anual Consolidada (DAC), obteniéndose así una deducción de S/ 930 620,00 para cada trimestre; por ende, procedió a observar parcialmente los gastos de exploración por el importe total de S/ 7 538 107,00.

Que a través del Requerimiento N° y sus anexos, emitido en virtud del artículo 75 del Código Tributario (folios 634 a 640), la Administración comunicó a la recurrente los resultados y conclusiones del proceso de fiscalización, entre otros, por la observación de los gastos de exploración, por lo cual debía presentar sus respectivos descargos.

Que en respuesta al citado requerimiento, la recurrente presentó el escrito de 27 de marzo de 2019 (folios 356 a 359), en el cual señaló que los desembolsos observados por la Administración corresponden a los ejercicios 2010 e inicios de 2011 y se enmarcan en el "Contrato de Servicios para el manejo de La Arena S.A. o del Proyecto "La Arena" y otros servicios adicionales"; que el objetivo de dicho contrato consiste en la prestación de diversos servicios relacionados con el correcto funcionamiento de su empresa y en particular del proyecto minero "La Arena"; que algunos servicios están más directamente relacionados que otros con la realización de pruebas y ensayos y/o la determinación de la factibilidad de la explotación del yacimiento, sin embargo, todos los servicios se circunscriben a buscar la puesta en marcha y el funcionamiento óptimo del proyecto minero; que no compartía la definición de gastos de exploración utilizada por la Administración, pues esta era restrictiva; que la definición establecida en la Ley General de Minería no podía extenderse de manera automática a la determinación de la utilidad operativa trimestral de las Regalías Mineras, dado que en este caso deben considerarse las normas contables para efectos de la determinación de los costos y gastos operativos.

Que agrega que incluso en el supuesto negado que la Administración mantenga su posición, debía considerar dichos gastos como un intangible generado durante la etapa preoperativa, que desde la perspectiva contable y financiera debe ser capitalizado y posteriormente amortizado durante la vida de la mina dentro del costo de producción, resaltando además que los gastos de gerenciamiento resultaban indispensables para que el proyecto "La Arena" continuara su funcionamiento, lo que le permitió posteriormente llegar a la producción comercial y explotar sus productos.

Que a través del acápite A del literal II del Resultado del Requerimiento N° (folios 623 a 627/reverso), la Administración dio cuenta de los descargos presentados por la recurrente, y reiteró los argumentos vertidos en el Resultado de Requerimiento N° , precisando que aquella no acreditó documentariamente que los gastos de gerenciamiento tengan la naturaleza de gastos de exploración, pues de su conformación se advierten que corresponden a gastos de naturaleza administrativa (sueldos, bonos, fotocopias, alojamiento, entre otros).

Que asimismo, precisó en dicho resultado que habiéndose levantado la observación por el importe de S/ 7 511 916,00 por la compra de terrenos, se mantiene la observación respecto de la base de referencia del gasto de exploración amortizable por S/ 14 734 705,50[6] y la base de referencia para la amortización de los gastos de exploración es por S/ 26 124 310,00[7], respecto del cual se aplicó la tasa del 20% anual para el ejercicio 2015 por S/ 5 224 860,00, cuyo importe fue distribuido en cada trimestre del ejercicio 2015 por S/ 1 306 215,00 como gasto deducible, tal como se muestra a continuación:

Gastos de exploración	Trimestres				Total
	Q1	Q2	Q3	Q4	
Según recurrente	2 896 054,00	2 677 645,00	2 843 444,00	2 843 444,00	11 260 587,00
Según SUNAT*	1 306 215,00	1 306 215,00	1 306 215,00	1 306 215,00	5 224 860,00
Reparo (S/)	1 589 839,00	1 371 430,00	1 537 229,00	1 537 229,00	**6 035 727,00**

(*) Considerando que: (i) los gastos de exploración ascienden a S/ 26 124 310,00 y (ii) la tasa de amortización es del 20% anual.

Que de acuerdo con lo expuesto, la materia controvertida consiste en determinar si resulta procedente el reparo a la base de cálculo de los gastos de exploración, los cuales son deducibles para la determinación de la utilidad operativa sobre la cual se calculó la Regalía Minera de los trimestres de enero a marzo, abril a junio, julio a setiembre y octubre a diciembre de 2015, en lo que respecta a: (i) la inclusión de gastos por servicios que, según la Administración, no califican como gastos de exploración, y (ii) la procedencia del ratio de amortización de cinco años, esto es, a una tasa de 20% anual, considerado por la Administración. En ese sentido, corresponde a este Tribunal verificar tales aspectos.

- Gastos de exploración

Que conforme lo establecido en el numeral 3.6 del artículo 3 de la citada Ley de Regalía Minera modificada por Ley Nº 29788, los costos de ventas y los gastos serán determinados de acuerdo con las normas contables, excepto los gastos de exploración los que, a efectos de dicha ley, serán atribuidos proporcionalmente durante la vida probable de la mina.

Que a tal efecto, cabe tener en cuenta que el artículo 8 del Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería, aprobado por el Decreto Supremo N° 014-92-EM, define a la exploración como la actividad minera tendente a demostrar las dimensiones, posición, características mineralógicas, reservas y valores de los yacimientos minerales.

[6] Resultante de deducir al total de gastos solicitados como muestra (S/ 23 184 395,05), el gasto acreditado por S/ 937 773,55 y la venta de terreno por S/ 7 511 916,00.

[7] Obtenido de sumar la diferencia de los gastos registrados como de exploración por la suma de S/ 40 859 015,00 con la muestra solicitada S/ 23 184 395,05, por S/ 17 674 619,95, el gasto acreditado por S/ 937 773,55 y la venta de terreno por S/ 7 511 916,00.

Que según el artículo 18 de la citada ley, la concesión de beneficio otorga a su titular el derecho a extraer o concentrar la parte valiosa de un agregado de minerales desarraigados y/o a fundir, purificar o refinar metales, ya sea mediante un conjunto de procesos físicos, químicos y/o físico-químicos.

Que en el "Manual de aplicación práctica de las Normas Internacionales de Información Financiera en el sector minero", se señala que las fases del ciclo de vida de un proyecto minero son las siguientes: i) cateo y prospección, ii) exploración geológica, iii) desarrollo y construcción, iv) producción o explotación, y v) cierre y abandono.

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

Que asimismo, el mencionado manual indica en relación con los costos de exploración y evaluación de recursos minerales, que estos consisten en el examen detallado de un área geográfica de interés que ha mostrado suficiente potencial para producir mineral y que amerita una mayor exploración. En la industria minera, las actividades de exploración son llevadas a cabo para definir y delinear un cuerpo específico de mineral y para determinar la cantidad, naturaleza y ley del mineral. Usualmente, involucra análisis, excavaciones exploratorias, mapeos geográficos, análisis geoquímicos, trincheras, cruceros, aperturas de tajos superficiales y remoción de desmontes en algunas áreas. Los costos de exploración incluyen lo siguiente: a) Salarios y gastos de personal encargado del trabajo geológico, geofísico y otros similares; b) Depreciación, mantenimiento y costos de reparación de equipos e instrumentos usados; c) Costos generales directamente relacionados con la actividad de exploración y evaluación de recursos minerales; d) Costos de exploración llevados a cabo por contratistas independientes; e) Costos relacionados con el medio ambiente y comunidades cercanas al ámbito de influencia de las actividades exploratorias. La exploración constituye la primera etapa de un proceso productivo propiamente minero. Después de que se ha probado la existencia de un cuerpo de mineral económicamente explotable, la etapa de exploración y evaluación termina y se inicia la etapa de desarrollo de la mina.

Que por su parte, Rosado Silva[8], señala que los gastos de exploración son todos aquellos desembolsos incurridos antes de empezar el desarrollo de una mina o depósito con el fin de determinar la probable existencia de minerales y obtener su localización, extensión o calidad; asimismo, menciona que entre estos gastos se encuentran gastos de geología, geofísica, perforación, análisis químicos, construcción de galerías exploratorias, etc.

Que los párrafos 8 y 9 de la Norma Internacional de Información Financiera 6 – Exploración y Evaluación de Recursos Minerales (NIIF 6), señalan que los activos para exploración y evaluación se medirán por su costo; y que la entidad establecerá una política contable que especifique qué desembolsos se reconocerán como activos para exploración y evaluación, y aplicará dicha política de forma coherente. Al establecer esta política, una entidad considerará el grado en el que los desembolsos puedan estar asociados con el descubrimiento de recursos minerales específicos. Los siguientes son ejemplos de desembolsos que podrían incluirse en la medición inicial de los activos para exploración y evaluación (la lista no exhaustiva): a) adquisición de derechos de exploración; b) estudios topográficos; c) perforaciones exploratorias; d) excavaciones de zanjas y trincheras; e) toma de muestras; y f) actividades relacionadas con la evaluación de la factibilidad técnica y viabilidad comercial de la extracción de un recurso mineral.

[8] ROSADO SILVA, ELIZABETH (2003). "Implicancias de las normas contables en la aplicación del Impuesto a la Renta acerca de los gastos mineros de exploración, preparación y desarrollo". *Cuadernos Tributarios*, 28. Lima. Pág. 121. Puede ser visto en el siguiente Enlace: https://ifaperu.org/wp-content/uploads/2020/07/13_08_ct28_ers.pdf (Visto el 19 de enero de 2023).

Que asimismo, los párrafos 15 y 16 de la mencionada NIIF indican que una entidad clasificará los activos para exploración y evaluación como tangibles o intangibles, según la naturaleza de los activos adquiridos, y aplicará la clasificación de forma coherente. Algunos activos para la exploración y evaluación se tratan como intangibles (por ejemplo, los derechos de perforación), mientras que otros son tangibles (por ejemplo, vehículos y equipos de perforación). En la medida en que se consuma un activo tangible para desarrollar un activo intangible, el importe que refleje ese consumo será parte del costo del activo intangible. Sin embargo, el uso de un activo tangible para desarrollar un activo intangible no transforma a dicho activo tangible en intangible.

Que el Apéndice A - Definiciones de términos, que forma parte integrante de la referida NIIF, define a los activos para exploración y evaluación, como los desembolsos relacionados con la exploración y evaluación reconocidos como activos de acuerdo con la política contable de la entidad; asimismo, a los desembolsos relacionados con la exploración y evaluación, los define como aquellos desembolsos efectuados por una entidad en relación con la exploración y evaluación de recursos minerales antes de que se pueda demostrar la factibilidad técnica y la viabilidad comercial de la extracción de recursos minerales; además, define a la actividad de exploración y evaluación de recursos minerales, como la búsqueda de recursos minerales, que incluye minerales, petróleo, gas natural y recursos similares no renovables, realizada una vez que la entidad ha obtenido derechos legales para explorar en un área determinada, así como la determinación de la factibilidad técnica y la viabilidad comercial de la extracción de recursos minerales.

Que del Informe N° se aprecia que la Dirección General de Minería del Ministerio de Energía y Minas indicó que la Dirección Técnica Minera, a través del Auto Directoral N° de 22 de setiembre de 2011, sustentado en el Informe N° , expidió el aviso de la concesión de beneficio denominada a la empresa minera La - , para su publicación en el diario oficial El Peruano y diario encargado de la publicación de Avisos Judiciales de la capital de la provincia donde se encuentra ubicada el área del proyecto, lo que evidencia que hasta antes de la indicada fecha la recurrente estuvo en fase de exploración.

Que de lo antes expuesto, se tiene que los gastos de exploración se definen como aquellos desembolsos destinados, o que tienen como finalidad, la búsqueda de recursos minerales, así como la determinación de la factibilidad técnica y la viabilidad comercial de la extracción de recursos minerales, a través de la demostración de las dimensiones, posición, características mineralógicas, reservas y valores de los yacimientos minerales, permitiendo así, la determinación de la magnitud (reserva) y calidad (ley) del mineral que se encuentra en el yacimiento, por lo que tales desembolsos están asociados con el descubrimiento o verificación de la existencia de recursos minerales específicos, económicamente explotables, siendo que dichos desembolsos comprenden, entre otros, los costos generales directamente relacionados con la actividad de exploración y evaluación de recursos minerales.

Que con la finalidad de acreditar que los servicios de gerenciamiento observados, califican como gastos de exploración, la recurrente presentó el Contrato de Servicios para el Manejo de . o del Proyecto y Otros Servicios Adicionales de 2 de setiembre de 2009 (folios 84 a 101), suscrito con ., subsidiaria de ., constituida en Canadá; en cuya cláusula segunda, referida al objeto del contrato se establece que se compromete a prestar servicios de consultoría y/o gestión con respecto a los proyectos en los que pueda participar , así como todo otro servicio adicional que pudiera ser requerido para llevar a cabo las actividades de la recurrente, que incluyeron servicios administrativos, financieros, contables, de relaciones públicas y comunitarias y otros servicios similares, precisando que el Anexo 1 incluiría, a título ilustrativo, mas no limitativo, una descripción de los servicios materia del contrato.

Que el referido Anexo 1 (folio 84) menciona los siguientes servicios: i) Contratación de especialistas y consultores en geología, minería y otros especialistas y consultores técnicos; ii) Estudios y reportes de

[9] Dicho informe se encuentra disponible en el siguiente Enlace: http://www.minem.gob.pe/minem/archivos/file/Mineria/REGISTROS/plantas/PLANTAS/P0001010.PDF (Visto el 19 de enero de 2023).

marketing; iii) Planes de financiamiento del proyecto, incluyendo hojas de plazos y condiciones, negociaciones bancarias, documentos de préstamo; iv) Modelos de planeamiento financiero, tributario, de auditoría y de planeamiento a largo plazo, v) Normas contables y de gobierno corporativo, incluyendo presupuestos y procedimientos de control financiero; vi) Evaluación de sociedades contratistas, vii) Contratación ejecutiva de consultores técnicos y otros especialistas; viii) Informes sobre la gerencia del proyecto y reportes de implementación; ix) Gerencia de recursos humanos, logística y contabilidad; y ix) Relaciones públicas y relaciones comunitarias.

Que asimismo, mediante el numeral 3.1 de la cláusula tercera del contrato relacionada con las obligaciones de Río Alto, las partes acordaron que además de las responsabilidades señaladas en el Anexo 1, tendría responsabilidades y obligaciones que pudiera determinar el Comité Ejecutivo de forma periódica, que incluyeron a título ilustrativo, mas no limitativo, entre otros, poner en marcha los planes de trabajo y presupuestos aprobados, mantener los libros y registros, preparar y entregar una memoria anual y brindar asistencia administrativa y facilidades necesarias para apoyar las actividades de exploración y desarrollo.

Que del contenido del contrato antes detallado suscrito con , se aprecia que se trata de un contrato único que incluye prestaciones de diversa naturaleza, las cuales se describen a título ilustrativo, mas no limitativo, en el mismo contrato; no obstante, de la descripción consignada, no resulta posible afirmar que todos los servicios que habría brindado , se encuentren directamente relacionados con la actividad de exploración efectuada por la recurrente, y por ende, que las contraprestaciones pagadas por dichos servicios constituyan gastos de exploración en los términos establecidos en el considerando precedente.

Que incluso tampoco resulta posible aseverar que la prestación referida a la contratación de especialistas y consultores en geología, minería y otros especialistas y consultores técnicos, corresponda al desempeño de una prestación directamente relacionada con la actividad de exploración, pues conforme con el aludido contrato se trataría de una prestación directamente relacionada a la actividad administrativa y de gestión de recursos humanos[10] de la recurrente, dado que se encargaría de manejar las actividades de esta última que incluye la gestión de los proyectos; asimismo, si bien se indica en dicho contrato, que ostentaría responsabilidades relacionadas a brindar asistencia administrativa y facilidades necesarias para apoyar las actividades de exploración de la recurrente, también se indica que dichas responsabilidades serían aquellas que pudiera determinar el Comité Ejecutivo de forma periódica, no obstante, no obra en autos documentación adicional en las que se describa o detalle las referidas responsabilidades que hubiera podido determinar el citado Comité Ejecutivo, de forma periódica, tal como se estableció en el aludido contrato; además, debe señalarse que tampoco se aprecia que la documentación presentada contenga los importes de los precios o contraprestaciones asignadas a cada una de las prestaciones de diversa naturaleza que conforman el citado contrato, así como que se encuentren detalladas en forma independiente, por lo que, en base a lo expuesto, no resultaría correcto afirmar que la totalidad del importe pagado a la empresa Río Alto S.A.C. tengan la naturaleza de gastos de exploración.

Que así también la recurrente presentó las Facturas N°

y

que fueron emitidas por . por concepto de servicios de gerencia y operación en el proyecto "La Arena", durante los meses de abril a noviembre 2010 y enero a marzo de 2011, a las cuales adjuntó transferencias bancarias y, vouchers contables del registro para sustentar el pago de dichas facturas (folios 196 a 218).

Que asimismo, por las Facturas N° y presentó un reporte denominado "Facturación de ", por los periodos de enero a marzo de 2011 (folio 195),

[10] "*La Gestión de Recursos Humanos (RRHH), define los procesos por los cuales las empresas planifican, organizan y administran las tareas y activos relacionados con las personas que conforman la organización*". Esta definición puede ser vista en el siguiente Enlace: https://www.universidadcisneros.es/gestion-de-recursos-humanos-que-es-funciones-y-objetivos/ (Visto el 19 de enero de 2023).

que contiene el desagregado del costo y margen de utilidad facturado, así como un reporte anexo de los costos según cuentas contables del proveedor del mes de noviembre 2011 (folios 193 y 194), que corresponden principalmente a sueldos, vacaciones, seguro complementario, transporte aéreos, telefonía fija y móvil, internet, asesoría en seguridad, estacionamiento, entre otros, y los reportes de la planilla de los meses de enero a marzo de 2011 (folios 190 a192).

Que del mismo modo, adjuntó a las Facturas N° un reporte anexo de los costos según cuentas contables del proveedor (folio 189) que correspondían principalmente a conceptos de sueldos, gratificaciones legales, vacaciones, horas extras, seguros, telefonía, asesoría en recursos humanos, depreciación de maquinaria y equipos, entre otros, y los reportes de planilla de marzo 2010 a diciembre 2010 (folios 178 a 188).

Que de la revisión de los documentos citados precedentemente, se tiene que si bien habría prestado servicios a la recurrente durante los meses de enero de 2010 a marzo de 2011, es decir, antes que el Ministerio de Energía y Minas otorgue a esta última la concesión de beneficio para extraer los minerales (22 de setiembre de 2011), tal circunstancia no resulta determinante para sostener que las contraprestaciones pagadas califiquen y tengan la naturaleza de gastos de exploración, considerando que en el caso concreto, no se encuentra acreditado que tales desembolsos hayan sido destinados o hayan tenido por finalidad demostrar la probable existencia de minerales, así como la determinación de la factibilidad técnica y la viabilidad comercial de la extracción de dichos minerales, conforme a la definición señalada líneas arriba.

Que cabe agregar que la recurrente incurre en contradicción cuando sostiene que **estableció una política contable según lo previsto en el párrafo 9 de la NIIF 6 que le permitió incluir todo tipo de desembolsos incurridos durante la etapa de exploración como activo de exploración**, toda vez que de la revisión del literal (g) a la nota 3 de los Estados Financieros auditados al 31 de diciembre de 2015 sobre las políticas contables significativas, estimaciones, juicios contables críticos, entre otros (folio 434), se aprecia que la recurrente estableció como política contable respecto de los costos de exploración y evaluación que "*Los costos de exploración y evaluación corresponden a aquellos desembolsos efectuados por la Compañía relacionados con la exploración y la evaluación de recursos minerales para demostrar la factibilidad técnica y viabilidad comercial por la extracción de estos recursos minerales. Los costos de exploración y evaluación incurridos que: (i) estén asociados con labores necesarias para el descubrimiento de recursos minerales específicos, (ii) estén vigentes los derechos requeridos para explorar las áreas relacionadas con los proyectos (y se esperen ser renovados, (iii) se estime la necesidad de realizar desembolsos significativos para la exploración y evaluación posterior de los recursos minerales podrían ser comercialmente viables; son reconocidos como activos en el estado de situación financiera. En el periodo en que se determina que dichos costos de exploración y de evaluación no reúnan estos requisitos, se cargan a resultados cuando se incurren.*" (subrayado y resaltado agregado), por lo que no resulta atendible su argumento, en el sentido de que según su política contable podría incluir todo tipo de desembolso.

Que sobre el informe de 27 de mayo de 2019 emitido por la firma . (folios 682 a 695), es preciso indicar que de la revisión del resumen ejecutivo y su contenido, se advierte que el mismo se pronuncia en el sentido de que en **la etapa de desarrollo y construcción,** los desembolsos como gastos administrativos, gastos de gerenciamiento o gastos de personal directamente relacionados al desarrollo minero pueden ser reconocidos como activo intangible conforme a los lineamientos de la NIC 38, y en la misma línea, se observa que las políticas contables citadas como información de mercado, están referidas a la inclusión de gastos administrativos en la etapa de desarrollo; de lo cual se desprende que la opinión contenida en el referido informe no comprendió el análisis de la inclusión de los citados tipos de gastos en la etapa de exploración, sino en la etapa de desarrollo y/o construcción, por lo que contrario a lo señalado por la recurrente, dicho informe no resulta pertinente para efecto de la calificación de los gastos observados como gastos de exploración .

Que sobre la nulidad alegada por la recurrente en el sentido de que la Administración no se pronunció respecto a que los gastos de gerenciamiento resultaron indispensables para que el proyecto minero pueda llevarse a cabo y se viabilice la extracción del mineral y si en caso tales gastos no fueran de exploración al haberse incurrido en la etapa preoperativa constituían un activo intangible cuya amortización – conforme a las disposiciones contables (NIC 38) – resultaban deducibles para establecer la utilidad operativa, cabe señalar que de la revisión de la resolución apelada (folios 897 y 898), se advierte que esta señaló los fundamentos de hecho y de derecho en que se sustentó, de forma clara y precisa, y se pronunció sobre las cuestiones planteadas por la recurrente, en relación a los gastos de gerenciamiento, como es el hecho que señaló que la recurrente no acreditó que estos gastos constituyan gastos indispensables, máxime si se tiene en consideración que corresponden a ejercicios distintos al ejercicio gravable de la Regalía Minera, así como que en el caso de autos no está en discusión la aplicación de las normas contables como la NIC 38 ni la práctica contable seguida por la recurrente respecto a los gastos de exploración, sino que la materia controvertida consiste en determinar si los gastos de gerenciamiento tienen la naturaleza de gastos de exploración, aspecto que consideró no se acreditó en dicha instancia; en tal sentido, el hecho que la Administración tenga una posición distinta a la recurrente respecto a dichos puntos no constituye causal que acarree la nulidad de la resolución apelada; por lo tanto, no procede amparar lo afirmado por la recurrente en contrario, no apreciándose vulneración a su derecho de defensa, ni vulneración del principio de verdad material alegada por esta.

Que en tal sentido, de lo expuesto se tiene que el cuestionamiento efectuado por la Administración en relación a que los gastos de gerenciamiento no tienen la naturaleza de gastos de exploración se encuentra arreglado a ley, correspondiendo confirmar la apelada en ese extremo.

Que en cuanto a lo sostenido por la recurrente sobre que el único aspecto del gasto de exploración (deducible para efectos de la Regalía Minera), que no se rige por las disposiciones contables es la forma en que se atribuyen (amortizan), lo que evidencia que si un gasto es deducible conforme con las normas contables, lo será también para el referido impuesto, y que no existe una definición exacta en las normas contables de gastos de exploración, sino que existe una serie de disposiciones contables sobre la forma en que deben registrarse, las cuales han sido seguidas por ella; cabe señalar que, el Apéndice A - Definiciones de términos, que forma parte integrante de la NIIF 6, esboza una definición respecto de los desembolsos efectuados por una entidad en relación con la exploración y evaluación de recursos minerales, conforme se ha glosado precedentemente, por lo que, en la medida que la controversia en este extremo radica en verificar la naturaleza de "gastos de exploración" respecto de los desembolsos considerados por la recurrente como tales, para efectos de la determinación de la Regalía Minera, a fin de verificar que los gastos observados califican en la definición o concepto de "gastos de exploración", resulta válido, en el presente caso, acudir también a fuentes como la legislación especial aplicable al sector minero (Ley General de Minería) y la doctrina jurídica especializada, a fin de reforzar tal concepto, advirtiéndose que los conceptos y definiciones de "gastos de exploración", antes descritos, no se contraponen sino que más bien se complementan, perfeccionando así al esbozado por la norma contable. De esta manera, y bajo el citado contexto regulatorio, es que este Tribunal ha llegado a la conclusión, coincidente con la Administración, en torno a que los gastos observados, considerados por la recurrente como "gastos de exploración", no califican como tales.

Que debe recalcarse que en este extremo, la materia controvertida consiste en determinar si los gastos observados por la Administración, tienen o no la naturaleza de gastos de exploración, como así fueron considerados por la recurrente en su cálculo para la determinación de la base referencial para la determinación de la Regalía Minera, por lo que los argumentos de esta, tendentes a sostener que, en todo caso, los gastos observados calificarían como gastos preoperativos (intangible), amortizables para efectos de la determinación de la utilidad operativa trimestral, y dirigidos a la puesta en marcha y el funcionamiento óptimo del proyecto minero, de acuerdo a la NIC 38 - Intangibles, no resultan atendibles, teniendo en cuenta que no se advierte de autos que la recurrente haya otorgado el tratamiento de "gastos pre-operativos" a los anotados desembolsos, siendo que los consideró como parte de los gastos de exploración, atribuidos proporcionalmente durante la vida probable de la mina, conforme a sus propias afirmaciones.

Que en cuanto al argumento de la recurrente en el sentido de que la propia Administración al resolver las reclamaciones del Impuesto Especial a la Minería y las Regalías Mineras del 2016 (Expedientes N° y), ha reconocido que los gastos de gerenciamiento son gastos preoperativos que deben activarse y amortizarse durante la vida de la mina conforme a las normas contables, cabe señalar que de la revisión de las Resoluciones de Intendencias N° y , citadas por la recurrente (folios 994 a 1035 y 1132 a 1135), no se aprecia que la Administración haya concluido que los gastos de gerenciamiento correspondan a gastos preoperativos, por el contrario, se advierte que expresando el argumento de aquella, precisa que el reparo fue aceptado, por lo que no resulta correcta su interpretación.

- Amortización del Gasto de Exploración

Que de acuerdo con el numeral 3.6 del artículo 3 aprobada por la Ley Nº 28258 y modificada por la Ley N° 29788 los gastos de exploración serán atribuidos proporcionalmente durante la vida probable de la mina. Asimismo, el numeral 3.2 del artículo 3 de su norma reglamentaria, aprobada por el Decreto Supremo N° 157-2004-EF y modificada por el Decreto Supremo N° 180-2011-EF establece que los gastos de exploración deberán atribuirse proporcionalmente durante la vida probable de la mina en función a las reservas probadas y probables y la producción real.

Que de lo actuado por la Administración en el Resultado del Requerimiento N° (folio 624/reverso) se aprecia que calculó la amortización sobre la base de los gastos que consideró como de exploración por la suma de S/ 26 124 309,50, a la cual le aplicó una ratio del 20% resultando un importe a deducir anual de S/ 5 224 860,00, importe que aplicó proporcionalmente a cada trimestre resultando como deducible la suma de S/ 1 306 215,00.

Que como se puede apreciar la Administración considera que los gastos de exploración deben amortizarse en cinco años a una ratio de 20% anual, información que según señaló en el Resultado del Requerimiento N° (folio 591/reverso) se obtiene de la Declaración Anual Consolidada (DAC)[11], no obstante, de acuerdo con lo dispuesto en la norma antes citada la amortización debe determinarse en función de las reservas probadas y probables y la producción real, por lo que corresponde revocar la apelada en ese extremo y disponer que la Administración efectúe el recálculo de la amortización de los gastos de exploración en función a las reservas probadas y probables y la producción real, como así lo establece la norma antes citada, de forma expresa.

Que en tal sentido habiéndose levantado el reparo por provisión de cierre de minas y ordenado el recálculo del reparo por gastos de exploración, en el extremo de la ratio de amortización de los citados gastos, corresponde que la Administración reliquide las resoluciones de determinación impugnadas, por lo que se revoca la resolución apelada en este extremo.

Resoluciones de Multa N° a

Que el numeral 6.3 del artículo 6 de la Ley N° 28258, modificado por la Ley N° 29788, dispone que el incumplimiento del pago de la regalía minera genera la sanción que establezca el reglamento; así, el numeral 8.1 del artículo 8 del reglamento de la citada ley prescribe que el incumplimiento del pago de la regalía dentro de los plazos establecidos se sujetará a una sanción equivalente a 10% del valor impago, y que la infracción se configura al día calendario siguiente del vencimiento del plazo de pago.

Que por su parte, el inciso a) del numeral 10.3 del artículo 10 de la referida Ley N° 28969 señala que constituye infracción relacionada con otras obligaciones vinculadas a la regalía minera, no incluir en las declaraciones, ingresos y/o retribuciones y/o actos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de la regalía minera o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones que influyan en la determinación de la regalía minera y/o que

[11] Folios 58 a 73.

generen aumentos indebidos de saldos o créditos a favor del sujeto obligado y/o que generen la obtención indebida de cheques no negociables.

Que conforme con el artículo 11 de la citada ley, a la infracción indicada en el inciso a) del numeral 10.3 del artículo 10, se le aplicará la sanción prevista para la infracción de naturaleza tributaria establecida en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, de acuerdo con lo señalado en la Tabla I de Infracciones y Sanciones del mencionado código.

Que las Resoluciones de Multa N° a (folios 815 a 822) fueron emitidas al establecerse la omisión al pago de la Regalía Minera dentro de los plazos previstos correspondientes a los períodos de enero-marzo, abril-junio, julio-setiembre y octubre-diciembre de 2015, y las Resoluciones de Multa N° a (folios 807 a 814), por declarar cifras y datos falsos en los citados periodos, sustentándose en la determinación contenida en las Resoluciones de Determinación N° a

Que toda vez que respecto de las citadas resoluciones de determinación se ha dispuesto que la Administración reliquide la Regalía Minera de los trimestres correspondientes, corresponde emitir similar pronunciamiento respecto de las sanciones vinculadas y, en consecuencia, revocar la resolución apelada a efecto de que la Administración reliquide las mencionadas resoluciones de multa conforme a lo expuesto.

Que el informe oral solicitado se llevó a cabo el 23 de noviembre de 2022, con la participación de los representantes de ambas partes, según se observa de la Constancia del Informe Oral N° 1684-2022-EF/TF (folio 1111).

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

RESUELVE:

REVOCAR la Resolución de Intendencia N° de 29 de noviembre de 2019 en el extremo del reparo por provisión de cierre de minas y en cuanto al recálculo del reparo por gastos de exploración, debiendo la Administración reliquidar las Resoluciones de Determinación N° a y las Resoluciones de Multa N° a , conforme con lo dispuesto en la presente resolución.

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

GUARNÍZ CABELL	TOLEDO SAGÁSTEGUI	HUERTA LLANOS
VOCAL PRESIDENTE	VOCAL	VOCAL

Regalado Castillo
Secretario Relator (e)
TS/FC/CZ/MS/ra

NOTA: Documento firmado digitalmente