



Tribunal Fiscal

Nº 10934-9-2023

EXPEDIENTE N° : 13393-2018
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multas
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 27 de diciembre de 2023

VISTA la apelación parcial interpuesta por , con Registro Único de Contribuyente (RUC) N° : , contra la Resolución de Intendencia N° de 10 de agosto de 2018, emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, en el extremo que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° a , giradas por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta de febrero a diciembre de 2011 y los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2011; y las Resoluciones de Multa N° a , emitidas por las infracciones tipificadas en el numeral 2 del artículo 175, el numeral 5 del artículo 177 y el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario¹.

CONSIDERANDO:

Que en el presente caso, se tiene que mediante la Carta N° ² y el Requerimiento N° (folios 10945, 10946 y 10977), la Administración inicio a la recurrente un procedimiento de fiscalización definitiva del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, y como resultado del citado procedimiento, emitió los siguientes valores:

- 1) Resolución de Determinación N° (folios 12006 a 12284), por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, que estableció reparos a la renta neta imponible de dicho tributo y periodo, por los siguientes conceptos:
- Servicios de gerencia - aplicación de Norma VIII, por el importe de US\$ 10 534 737,00.
 - Costo de la presa de relaves que debió considerarse como activo fijo, por el importe de US\$ 13 721 486,00.
 - Diferencia en la depreciación tributaria de activos fijos (predios) entre la recurrente y la Administración, por el importe de US\$ 22 079 182,00.
 - Deducción de la mayor depreciación tributaria versus la depreciación contable que no se encuentra contabilizada, por el importe de US\$ 78 410 024,00.
 - Amortización de activo intangible (Presa Bamputañe) no deducible, por el importe de US\$ 400 558,00.

¹ Mediante la citada Resolución de Intendencia N° la Administración también modificó el cálculo de intereses moratorios contenido en la Resolución de Determinación N° , girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, al haber sido calculados originalmente sin haber considerado la prórroga del vencimiento para la presentación de la declaración jurada anual, y ordenó reconocer el derecho de la recurrente a la devolución de un pago en exceso efectuado por concepto de regularización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, más los intereses correspondientes, de conformidad con lo establecido en el artículo 38 del Código Tributario. Tales extremos no han sido objeto de impugnación por la recurrente, según indica en su recurso de apelación.

² Es del caso señalar que, si bien la Orden de Fiscalización N° 150051418710 fue emitida por la Intendencia Regional Arequipa, toda vez que la recurrente pertenecía a su directorio, posteriormente, mediante la Resolución de Superintendencia N° 165-2016/SUNAT, aquella fue incorporada al Directorio de Principales Contribuyentes Nacionales, por lo que se emitió la Orden de Fiscalización N° 160011519770 (folio 10951), a efecto de continuar con la fiscalización iniciada, tal como se señala en la resolución apelada (folio 12812).



Tribunal Fiscal

Nº 10934-9-2023

- Exceso de depreciación de la Presa Pillones, por el importe de US\$ 393 343,00.
- Deducción no contabilizada de activo fijo, por el importe de US\$ 1 571 424,00³.

De otro lado, se observa, que la Administración determinó un menor crédito con derecho a devolución por pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, originado por la menor compensación del saldo a favor materia del beneficio, determinando un importe de US\$ 479 260 854,00.

- 2) Resoluciones de Determinación N° _____ a _____, por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2011, por la modificación del coeficiente aplicado (folios 11944 a 12005).
- 3) Resoluciones de Determinación N° _____ a _____, que contienen la determinación de la Tasa Adicional del 4,1% del Impuesto a la Renta de febrero a diciembre de 2011, al considerar como disposición indirecta de renta de tercera categoría no susceptible de posterior control tributario los importes de los reparos por: i) servicios de gerencia, ii) provisión por seguros sin sustento documentario, iii) provisión por gastos sin sustento documentario y iv) provisión por obsolescencia de inventarios sin sustento (folios 11812 a 11943).
- 4) Resoluciones de Multa N° _____ a _____ por la comisión de las infracciones tipificadas en el numeral 2 del artículo 175, el numeral 5 del artículo 177 y el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario (folios 12285 a 12314).

Que encontrándose en trámite el recurso de apelación formulado, la recurrente mediante escrito con firma de su representante legal certificada por notario público (folios 13042 a 13044), se desistió de dicho recurso interpuesto contra la Resolución de Intendencia N° _____, en el extremo de los siguientes reparos, contenidos en la Resolución de Determinación N° _____: i) Costo de la presa de relaves que debió considerarse como activo fijo, ii) Diferencia en la depreciación tributaria de activos fijos (predios) entre la recurrente y la Administración, iii) Deducción de la mayor depreciación tributaria versus la depreciación contable que no se encuentra contabilizada, y iv) Deducción no contabilizada de activo fijo, y la Resolución de Multa N° _____, en el extremo vinculado a los referidos reparos; así como respecto a las Resoluciones de Determinación N° _____ a _____ y las Resoluciones de Multa N° _____ y _____, estas últimas giradas por las infracciones tipificadas en el numeral 2 del artículo 175 y el numeral 5 del artículo 177 del Código Tributario.

Que adicionalmente, la recurrente en el mencionado escrito se desiste del recurso de apelación en el extremo del tema planteado con la denominación "Tasa de Interés Moratorio Aplicada Indebidamente"⁴, y respecto a la configuración de duda razonable eximente de intereses y sanciones.

Que de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 130 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 133-2013-EF⁵, es potestativo del órgano encargado de resolver, aceptar el desistimiento, lo que se efectúa en la presente instancia.

Que siendo así, procede aceptar el desistimiento parcial formulado por la recurrente de su recurso de apelación respecto de los siguientes reparos, contenidos en la Resolución de Determinación N° _____, relacionados con el alcance del Contrato de Estabilidad suscrito entre ella y el Estado Peruano el 18 de febrero de 1998: i) Costo de la presa de relaves que debió considerarse como activo fijo, ii) Diferencia en la depreciación tributaria de activos fijos (predios) entre la recurrente y la Administración, iii)

³ Cabe señalar que la Administración durante el procedimiento de fiscalización también efectuó diversas observaciones que fueron aceptadas por la recurrente mediante la presentación de una declaración jurada rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, a través del Formulario PDT N° _____ de 19 de setiembre de 2017, conforme se aprecia del Anexo N° 2 del citado valor (folio 12281).

⁴ Relacionado con sus argumentos vinculados a que debería liquidarse los intereses moratorios utilizando la Tasa de Interés Moratorio - TIM para deudas en moneda extranjera, según las reglas vigentes al momento de suscribir su convenio de estabilidad suscrito en 1998.

⁵ Según el cual, el deudor tributario podrá desistirse de sus recursos en cualquier etapa del procedimiento, siendo que el desistimiento en el procedimiento de reclamación o de apelación es incondicional e implica el desistimiento de la pretensión.



Tribunal Fiscal

Nº 10934-9-2023

Deducción de la mayor depreciación tributaria versus la depreciación contable que no se encuentra contabilizada, y iv) Deducción no contabilizada de activo fijo, y la Resolución de Multa N° , en el extremo vinculado a los referidos reparos; así como respecto a las Resoluciones de Determinación N° a y las Resoluciones de Multa N° y ; y el extremo del recurso de apelación denominado "Tasa de Interés Moratorio Aplicada Indebidamente" y la configuración de duda razonable eximente de intereses y sanciones.

Que en tal sentido, la controversia en el presente caso consiste en determinar si los reparos por: 1. Servicios de gerencia - aplicación de Norma VIII, 2. Amortización de activo intangible (Presa Bamputañe) no deducible, y 3. Exceso de depreciación de la Presa Pillones, contenidos en la Resolución de Determinación N° ; y la sanción contenida en la Resolución de Multa N° , en el extremo de los mencionados reparos; se encuentran arreglados a ley, así como verificar si resulta procedente la determinación de un menor crédito con derecho a devolución por pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, originado por la menor compensación del saldo a favor materia del beneficio. Además, verificar si las Resoluciones de Determinación N° a , giradas por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2011; y, las Resoluciones de Multa N° a , emitidas por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario; se encuentran arreglados a ley.

Resolución de Determinación N°

1. Servicios de gerencia - aplicación de Norma VIII

Que del Anexo N° 2 y punto 1 del Anexo N° 4 a la Resolución de Determinación N° (folios 12125 a 12278 y 12280), se aprecia que la Administración reparó la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011 por los "servicios de gerencia" y "servicios del proyecto de expansión" que habría prestado la empresa vinculada (luego denominada Minera), por el importe de US\$ 10 534 737,00, al haber aplicado el criterio de realidad económica previsto en la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario.

Que la recurrente sostiene que el 16 de marzo de 2005 suscribió un "Acuerdo de Participación" con diversas empresas que tenía como propósito principal concretar parte del financiamiento necesario para implementar el proyecto de expansión de la mina Cerro Verde, principalmente la implementación de la Planta de Sulfuros Primarios, a través de un aumento de capital, sujeto al cumplimiento de diversos actos denominados "Condiciones para el Cierre", entre ellos, la suscripción del "Acuerdo de Operador" con , aprobado por la Junta General de Accionistas convocada por su directorio.

Que menciona que de acuerdo con lo pactado en el referido "Acuerdo de Operador", Minera se desempeñaría como su gerente general, brindando los servicios de gerencia relacionados con todos los aspectos de mina y cualesquiera nuevos proyectos, incluyendo la expansión del Proyecto de Sulfuros Primarios; y que las partes del "Acuerdo de Participación" suscribieron el documento denominado "Shareholders Agreement", conforme al cual todo el personal involucrado en el día a día de las operaciones de la mina y cualquier otro proyecto, esto es, principalmente operarios y personal administrativo, incluyendo sin limitación, las áreas de exploración, extracción, lixiviación, transporte, contabilidad, entre otras, debía ser contratada directamente por la recurrente, pero estaría sujeto a la dirección de la mencionada minera en su calidad de gerente general.

Que manifiesta que el "Acuerdo de Operador" sirvió, por un lado, para garantizar el financiamiento por nuevos aportes tanto de terceros como de sus accionistas minoritarios, que conjuntamente con el financiamiento a través de deuda permitiría la implementación del Proyecto de Sulfuros Primarios y, por el otro, para mantener su gestión, así como que la responsabilidad de la gestión no recayera directamente en ella, sino en una empresa especializada que cuenta con un sólido respaldo por parte de su matriz Phelps Dodge Corporation. Indica que el "Acuerdo de Operador" fue el único negocio querido y efectivamente llevado a cabo para la delegación de su gestión a favor de , siendo que dicho acuerdo estaba respaldado legalmente y su suscripción y posterior ejecución lograron los objetivos planteados originalmente en el referido acuerdo, y que en ningún momento la existencia de



Tribunal Fiscal

Nº 10934-9-2023

pérdidas arrastrables de _____, fue un factor que se tomó en consideración para la suscripción del "Acuerdo de Operador".

Que afirma que la Administración ha sustentado indebidamente la aplicación de su facultad de recalificación, teniendo en cuenta que la celebración del "Acuerdo de Operador" no formó parte de una estructura de negocios vacía que tenía como único motivo beneficiarse de algún ahorro fiscal indebido, pues claramente tenía un motivo económico y societario válido, siendo que no existe ningún negocio jurídico encubierto. Precisa que al evaluar la naturaleza del "Acuerdo de Operador" y sus cláusulas contractuales, la Administración debió considerar su carácter complejo y no limitarse a analizar únicamente las características de un contrato de tercerización; y que, para sostener que no se cumplió con las características del acuerdo, la Administración debió identificar un caso concreto en el que

_____ no haya podido asumir su responsabilidad por el incumplimiento de alguna de sus funciones y acreditar con la documentación pertinente dicha situación, o acreditar, por ejemplo, que existió dependencia jerárquica entre los gerentes de _____ y la recurrente, o que los trabajadores de _____ seguían sus órdenes.

Que señala que la vinculación económica entre las partes contratantes no es un elemento determinante para configurar la existencia de un acto simulado, siendo que la Administración no está habilitada para cuestionar con quién contrata o qué tipo de negocio jurídico debía utilizar, por lo que cualquier referencia a la vinculación económica con _____ para desconocer la prestación de servicios de gerenciamiento en cumplimiento del Acuerdo de Operador, carece de sustento.

Que aduce que la Administración no ha acreditado de manera fehaciente la existencia de una simulación relativa, por cuanto un presunto incumplimiento de una formalidad en ningún supuesto puede determinar la inexistencia o no de los servicios pactados mediante el Acuerdo de Operador, no pudiendo servir como un supuesto habilitante para desconocer una operación al amparo de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, siendo los accionistas los únicos facultados para cuestionar la validez del acuerdo, según el artículo 75 de la Ley General de Sociedades, y que, además, presentó el Acta de Directorio de 9 de febrero de 2012 a través del cual dicho ente reconoció las labores prestadas por _____.

Refiere que la Administración se equivoca al sostener que la inscripción de la designación de representantes de una sociedad en los Registros Públicos es un requisito constitutivo de derechos, toda vez que en ninguna parte de la Ley General de Sociedades se indica que la inobservancia de dicha inscripción es sancionada con nulidad. Indica que no existe una relación laboral entre ella y los trabajadores destacados de _____, y que esta última prestó los servicios de gerencia de forma independiente e integral, utilizando sus recursos, experiencia e idoneidad para el servicio.

Que expone que la Administración se contradice, pues, en la Resolución de Determinación N° _____, emitida a _____, hizo referencia a la relación laboral entre los trabajadores destacados y dicha empresa, lo que demuestra que la Administración ha calificado operaciones de forma contradictoria.

Que mediante escrito de alegatos reitera sus argumentos, y añade que hubo un uso irregular de la potestad de calificación, debido a que, para aplicar la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, la Administración debió acreditar que se trataba de un supuesto de simulación relativa o total, lo cual no hizo, pues para acreditar la existencia de simulación, aquella debió probar en el caso concreto los siguientes requisitos: i) disconformidad entre la voluntad interna y la voluntad declarada, ii) el concierto entre las partes para producir el acto simulatorio y iii) el propósito de engañar. Expresa que, de la documentación presentada durante la fiscalización, se evidencia que el referido Acuerdo de Operador estaba respaldado legalmente, siendo que, su suscripción y posterior ejecución, lograron los objetivos planteados originalmente. Menciona que, si bien el referido acuerdo tiene elementos similares a los de un contrato de gerenciamiento, su contenido revela una naturaleza de mayor complejidad a la de este último, al involucrar la posibilidad de prestar otros servicios o inclusive subcontratar determinadas operaciones.

Que explica que no son correctas las irregularidades señaladas por la Administración, por cuanto: sí existió un acto de nombramiento debido, ya que el directorio delegó a la Junta General de Accionistas la facultad de designar al gerente general, pudiendo evidenciarse que el directorio reconocía a _____.



Tribunal Fiscal

Nº 10934-9-2023

... como gerente, al haber validado la suscripción del citado acuerdo de operador; no bastando con que la Administración señale que por ser de 2012, el Acta de Directorio de 9 de febrero de 2012, no tiene valor probatorio, ya que dicha acta tiene plenos efectos según la legislación civil y societaria; nada le impedía que efectúe el acuerdo con la subsidiaria en Perú, y la objeción de la Administración representa una injerencia en las decisiones empresariales; en ninguna cláusula del Acuerdo de Operador se estableció que la totalidad de los gerentes debía pertenecer a la planilla de ...; en la fiscalización realizada a ... la Administración ha concluido que existe una relación laboral entre dicha empresa y el personal destacado por ella para la ejecución del Acuerdo de Operador, e invoca la Resolución N° 07767-1-2018; no existía ningún impedimento para el traslado de personal a su planilla; el presente reparo no es uno al valor, por lo que el argumento de la Administración sobre la utilidad obtenida por ..., no es procedente; y además, la Administración ha utilizado una figura jurídica calificada como fraude de ley, la cual se encuentra fuera del ámbito de aplicación de la referida Norma VIII.

Que al respecto, mediante el punto 1 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° ... (folios 5142 a 5179), la Administración señaló a la recurrente que, de la documentación e información exhibida y/o proporcionada, verificó que había contabilizado como gasto deducible de la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio de 2011, los servicios prestados por su empresa vinculada ..., detallados en el Anexo N° 3 a dicho requerimiento (folio 5120). Preciso que las observaciones que se planteaban al respecto, se originaban en situaciones, operaciones y actos realizados por la recurrente y su empresa vinculada en ejercicios anteriores, tales como el documento denominado "Acuerdo de Operador" celebrado entre la recurrente y la ... (luego denominada ...), el 1 de junio de 2005, entre otros. Sobre el particular, indicó lo siguiente:

- Indistintamente de que la designación del cargo de gerente recaiga en una persona natural o jurídica, esta designación debía constar expresamente en un Acta de Directorio teniendo en cuenta que, en el caso de la recurrente, este era el órgano que tenía dicha facultad en forma exclusiva, y, luego, para que la ... pudiera haber hecho ejercicio efectivo del cargo de gerente a través de las personas naturales que debía nombrar, dicha acta debió elevarse a escritura pública e inscribirse en los Registros Públicos, hechos que no ocurrieron en este caso, pues el documento denominado "Acuerdo de Operador" no constituyó uno de los instrumentos jurídicos válidos para tal designación.
- Las personas naturales que desempeñaron los diferentes cargos de gerentes durante el ejercicio 2011, pudieron ejercer efectivamente sus facultades gracias al nombramiento directo efectuado por el directorio de la recurrente, haciendo uso de los instrumentos jurídicos válidos, sin la intervención de ... Al respecto, incluso durante la vigencia del "Acuerdo de Operador", tales personas naturales aún estaban en la planilla de la recurrente y solo desde febrero de 2006, fueron puestos en la planilla de ..., siendo que, de acuerdo al organigrama de la recurrente, durante el ejercicio 2011, 8 de los 21 gerentes, se encontraban desempeñando tales cargos estando en la planilla de la recurrente; además, según los datos de las declaraciones juradas y otros documentos, hasta aproximadamente el primer semestre de 2005, dicha empresa realizó actividades diferentes a los "servicios de gerenciamiento" facturados, siendo que, tales actividades originaron cuantiosas pérdidas acumuladas hasta el ejercicio 2004, las que luego de iniciada la facturación por "servicios de gerenciamiento" fueron arrastradas y aplicadas contra las rentas netas obtenidas en los ejercicios siguientes (años 2005 a 2008); asimismo, según la información⁶ de Minera ..., el 100% del importe total de las ventas efectuadas por dicha empresa durante el ejercicio 2011 por supuestos servicios de dotación de personal, fueron realizadas a la recurrente por concepto de "servicios de gerencia" o "servicios del proyecto de expansión".
- En ese sentido, en la realidad económica de la recurrente, los actos que la obligaron con sus contratistas o terceros, fueron ejecutados por personas naturales designadas como gerentes directamente por su directorio, personas que desempeñaron los distintos cargos de gerencia y similares, manteniendo en los hechos una vinculación directa, dependiente y subordinada con la recurrente y no con Minera

⁶ Obtenida del cruce de información efectuado con dicha empresa.



Tribunal Fiscal

Nº 10934-9-2023

., no siendo ejecutados tales actos por esta última, ya que esta no estaba facultada jurídicamente como gerente para realizarlos.

- En atención a lo anterior, solo aceptaría como gasto deducible, los importes de las remuneraciones pagadas a los gerentes y otros trabajadores que, estando en la planilla de Minera , prestaron servicios personales, dependientes y subordinados a la recurrente, considerando que en tales remuneraciones, se incluyeron remuneraciones en especie que cubrían las obligaciones pactadas en los contratos de trabajo, tales como, vivienda, salud, educación y otros; y que no se aceptaría como gasto el importe de la facturación de los "servicios de gerencia" y "servicios del proyecto de expansión" que excedía a los referidos importes, por corresponder a una operación simulada, en atención a lo establecido por la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario; ni se aceptaría como gasto deducible el importe de las remuneraciones pagadas a los profesores que laboraron en el Colegio Prescott, educando a los hijos de los trabajadores extranjeros ni funciones similares, debido a que tales desembolsos no cumplían el principio de causalidad.
- Por lo indicado, solicitó a la recurrente que sustentara con información y documentación suficiente y competente, sus argumentos en contrario, así como que indicara por escrito y precisara los periodos de tiempo en que cada uno de los gerentes desempeñaron tal cargo durante el ejercicio 2011, y que exhibiera los originales y copias de los documentos que acreditaban que el directorio nombró a la empresa gerenciente y que esta a su vez nombró a cada uno de los gerentes que, como persona natural, ejercieron cargos durante el ejercicio 2011, haciendo uso de los instrumentos jurídicos válidos correspondientes.

Que en respuesta a dicho requerimiento, la recurrente presentó un escrito (folios 5100 a 5114), en el que señaló que la suscripción del "Acuerdo de Operador" tenía un sustento económico y societario válido, y que Minera fue correctamente nombrada como su gerente. Refirió que era indispensable la participación de Minera en la gestión de sus diversas operaciones, y añadió que existían medios probatorios que acreditaban que esta prestó efectivamente los servicios pactados en el referido acuerdo. Agregó que ejerció efectivamente su poder de dirección sobre los gerentes asignados a prestar servicios en ejecución del indicado "Acuerdo de Operador", y que, el Acta de Directorio de 9 de febrero de 2012, que reconoció la ejecución de los servicios prestados por Minera , debía ser merituada por cuanto no existía norma alguna que negara la validez a la suscripción de dicho tipo de convenios o que limitara su temporalidad.

Que en el punto 1 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° (folios 5038 a 5068), la Administración dejó constancia de lo señalado por la recurrente, reiteró lo mencionado en el citado requerimiento, y precisó, entre otros, que su posición respecto a la aplicación de la Norma VIII estaba basada en los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente se realizaron en la realidad económica de la recurrente durante el ejercicio 2011, no habiendo cuestionado la existencia de la redacción del documento denominado "Acuerdo de Operador", ni si su causa fue válida o no, siendo que lo que se había concluido es que no existió la prestación de un servicio empresarial, considerando que el denominado "Acuerdo de Operador" no era uno de los instrumentos jurídicos válidos para nombrar y/o designar al gerente o gerentes. Recalcó que las prestaciones efectivamente ocurridas, correspondían a prestaciones personales, dependientes y subordinadas desde cada una de las personas naturales que desempeñaron los cargos de gerentes y similares directamente hacia la recurrente a cambio de una remuneración, y no a "servicios de gerencia" que hubieran sido prestados empresarialmente por Minera

, como la recurrente pretendía mostrar bajo la forma redactada en el "Acuerdo de Operador" y otras formalidades, siendo que la Junta General de Accionistas no estaba facultada para designar al gerente de la recurrente, según sus estatutos, la Ley General de Sociedades, así como diversa doctrina. Agregó que el Acta de Directorio de 9 de febrero de 2012 fue elaborada con un fin específico y predeterminado, al pretender sustentar una forma que ya se había develado en anteriores fiscalizaciones, además de haber sido elaborada mucho después de los hechos ocurridos en el ejercicio 2011, siendo que tampoco acreditaba una prestación empresarial. Refirió que la falta de nombramiento y/o designación de los gerentes haciendo uso de los instrumentos jurídicos válidos no solo era una formalidad, sin contenido sustancial, ya que sin la existencia de tales instrumentos los gerentes no podían ejercer sus funciones en los hechos, y que, en el caso de la recurrente, los gerentes y similares pudieron ejercer efectivamente sus facultades, gracias a la designación directa de su directorio y no a una designación que la empresa vinculada, Minera

., haya efectuado. Denotó que la aplicación de la Norma VIII, antes aludida, no solo se



Tribunal Fiscal

Nº 10934-9-2023

sustentaba en tal designación, no respondiendo a un análisis aislado de pruebas, sino que respondía a un análisis razonado, coherente e integral de tales pruebas y evidencias. Por lo anterior, en aplicación de la citada Norma VIII, observó los denominados "servicios de gerencia" y "servicios del proyecto de expansión" que fueron contabilizados por la recurrente como gasto para la determinación de la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, por el importe total de US\$ 10 534 737,00, conforme al detalle contenido en el Anexo N° 3 a dicho resultado (folio 5028). En el aludido Anexo N° 3, remarcó que aceptaba la deducción de las contraprestaciones de las personas naturales que, estando en las planillas de Minera , mantuvieron vinculación directa con la recurrente, excepto las de los profesores que educaban a los hijos de trabajadores extranjeros, debido a que no cumplían con el principio de causalidad.

Que posteriormente, a través del ítem 1 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° (folio 3989), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente las conclusiones del procedimiento de fiscalización, entre ellas, la observación señalada en el considerando precedente, a fin de que presentara sus descargos.

Que en respuesta al aludido requerimiento la recurrente presentó un escrito (folios 3914 a 3926), en el que reiteró los argumentos esgrimidos en respuesta al Requerimiento N° , y enfatizó que la participación de Minera | era indispensable en su gestión, por lo que tal gestión y administración se efectuó en virtud del "Acuerdo de Operador". Agregó que la Administración estaba cuestionando sus decisiones de negocio, y que Minera | fue correctamente nombrada como su gerente. Anotó que entre los trabajadores destacados y ella no existió una relación de carácter laboral, ni tampoco se presentaron las diversas irregularidades o indicios que justificarían la aplicación de la Norma VIII por parte de la Administración.

Que en el punto 1 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° (folios 3974 a 3984), la Administración dejó constancia de lo indicado por la recurrente, y señaló, entre otros, que aquella no había acreditado la responsabilidad, independencia, integridad y autonomía que debía existir en la prestación del servicio, ni acreditó que haya designado a su vinculada como empresa gerenciente, ni que esta última a su vez haya nombrado a las personas naturales gerentes para la prestación de los supuestos "servicios de gerencia", ni tampoco acreditó que su vinculada haya utilizado sus propios recursos y que haya asumido los riesgos de las prestaciones, ni que tal empresa haya contado con sus propios funcionarios que la representen, ni que se haya designado a todos los gerentes y similares, ni que dicha empresa vinculada haya contado con la experiencia y pericia propios para prestar los supuestos "servicios de gerencia", ni acreditó que haya existido pluralidad de clientes, ni que haya habido suficiente revelación al mercado de los supuestos "servicios de gerencia". Considerando lo indicado, mantuvo la observación efectuada en el Resultado del Requerimiento N° , por el importe de US\$ 10 534 737,00.

Que de conformidad con la Norma VIII del Título Preliminar Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF, para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la SUNAT- tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios.

Que en la Resolución N° 00590-2-2003, este Tribunal ha señalado que la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario incorpora el criterio de realidad económica no en el entendido de un método de interpretación, sino de una apreciación o calificación del hecho imponible, que busca descubrir la real operación económica y no el negocio civil que realizaron las partes, razón por la cual permite la actuación de la Administración facultándola a verificar o fiscalizar los hechos imponibles ocultos por formas jurídicas aparentes.

Que asimismo, en la Resolución N° 06686-4-2004, este Tribunal ha dejado establecido que la Norma VIII recoge el criterio de la realidad económica o calificación económica de los hechos, y otorga a la Administración la facultad de verificar los hechos realizados (actos, situaciones y relaciones) atendiendo a su sustrato económico, a efecto de establecer si éstos se encuentran subsumidos en el supuesto de hecho descrito en la norma, originando en consecuencia el nacimiento de la obligación tributaria, pues la aplicación de la mencionada regulación lleva implícita la facultad de la Administración de dejar de lado la formalidad



Tribunal Fiscal

Nº 10934-9-2023

jurídica del acto o negocio realizado por el contribuyente, cuando ésta resulte manifiestamente incongruente con los actos o negocios económicos efectivamente realizados.

Que de acuerdo con lo señalado en las Resoluciones N° 04773-4-2006 y 04774-4-2006, entre otras, el criterio de calificación económica de los hechos recogidos en la referida Norma VIII, entendido como la discordancia entre la realidad económica y la forma jurídica respecto de una operación económica determinada, puede evidenciarse en distintos niveles de desajuste entre forma y fondo, constituyendo uno de ellos la realización de actos simulados.

Que en ese sentido, en la Resolución N° 10890-3-2016 señala que: *"(...) este Tribunal admite la posibilidad que la Administración establezca la realidad económica que subyace en un contrato o en un conjunto de actos jurídicos estrechamente vinculados, supeditando dicha actuación a la acreditación fehaciente del negocio que en realidad ha llevado a cabo el contribuyente. La Administración, en virtud al criterio de la realidad económica recogido en la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, se encuentra facultada a tomar en consideración y preferir la real operación efectivamente llevada a cabo, sobre el negocio civil realizado por las partes, encontrándose habilitada a fiscalizar los hechos impositivos ocultos por formas jurídicas aparentes; y siendo ello así se acepta la posibilidad de dejar de lado el acto jurídico realizado, y establecer las consecuencias impositivas de la real transacción económica que se ha efectuado."*

Que sobre los actos simulados, el artículo 190 del Código Civil señala que por la simulación absoluta se aparenta celebrar un acto jurídico cuando no existe realmente voluntad para celebrarlo; y el artículo 191 que cuando las partes han querido concluir un acto distinto del aparente, tiene efecto entre ellas el acto oculto, siempre que concurren los requisitos de sustancia y forma y no perjudique el derecho de terceros.

Que en la simulación *"siempre existe una realidad aparente o manifestada al exterior que no concuerda con la voluntad de las partes (...), siendo la misma únicamente posible en el ámbito de los negocios jurídicos bilaterales o multilaterales, ya que es preciso un acuerdo entre las partes que han convenido que su declaración exterior de voluntad produzca unos efectos distintos de los aparentes."*⁷

Que la simulación absoluta consiste en la declaración de una voluntad cuyo contenido no se quiere, ni tampoco los efectos jurídicos que se derivan típicamente de él, pues lo que realmente se quiere es ocultar la realidad precedente, sin modificarla, y la relativa, se presenta cuando tras un negocio estructuralmente correcto, pero aparente porque su contenido no coincide con la real voluntad de las partes, se esconde otro negocio con función económica y social distinta, el cual sí refleja los intereses que las partes quieren regular⁸.

Que en efecto, en la simulación absoluta *"se finge o simula un negocio inexistente que no oculta o disimula ningún otro. Así, se finge o simula la celebración de una compraventa con el fin de emitir una factura tan falsa como el negocio que se simula (...)",* y en la relativa *"(...) se simula un negocio falso e inexistente que disimula, disfraza u oculta el negocio efectivamente realizado."*⁹

Que el artículo 192 del Código Civil señala que la norma del artículo 191 es de aplicación cuando en el acto se hace referencia a datos inexactos o interviene *interpósita persona*.

Que al respecto, en la Resolución N° 06983-5-2006, este Tribunal ha señalado que en la simulación absoluta se finge o simula un negocio inexistente que no oculta o disimula ningún otro y en la simulación relativa se simula un negocio falso e inexistente que disimula, disfraza u oculta el negocio efectivamente

⁷ CHECA GONZÁLEZ, CLEMENTE. Interpretación y aplicación de las normas tributarias: Análisis jurisprudencial. Editorial Lex Nova, Valladolid, 1998, p.292.

⁸ LOHMANN LUCA DE TENA, GUILLERMO. El Negocio Jurídico. Editora Jurídica Grijley E.I.R.L., Segunda Edición, Lima, 1994, p. 371 y 372.

⁹ FERREIRO LAPATZA, JOSÉ JUAN. Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal. En: Tratado de Derecho Tributario. Palestra Editores, Lima, 2003, p. 513.



Tribunal Fiscal

Nº 10934-9-2023

realizado¹⁰, por lo que si bien en aplicación de la referida Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario la Administración puede prescindir de la apariencia creada por las partes bajo la figura de la simulación, para descubrir la real operación económica que está o no detrás se debe probar su existencia.

Que en el presente caso se aprecia que la Administración Tributaria ha hecho uso de la facultad de calificación económica de los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios, mediante la cual determinó que los servicios pactados en el denominado "Acuerdo de Operador" suscrito el 1 de junio de 2005 entre la recurrente y Minera

, no respondieron a la realidad de los hechos, sino que estos fueron efectivamente prestados solo por quienes mantuvieron vinculación laboral directa y subordinada para la primera, reconociendo como gasto deducible solo la suma de todas las retribuciones pagadas a estos, por lo que corresponde verificar tal circunstancia.

Que sobre el particular, este Tribunal, en la Resolución N° 06369-2-2018 de 22 de agosto de 2018, que se pronunció sobre el mismo reparo suscitado en torno a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007 de la recurrente; al analizar el aludido "Acuerdo de Operador" suscrito por la recurrente con Minera (operador)¹¹, señaló lo siguiente¹²:

«(...) conforme a la traducción simple presentada por la recurrente, que el 1 de junio de 2005, esta habría suscrito con Minera (operador), el "Acuerdo de Operador" (...), en cuya Sección 2, Servicios de Gerencia, cláusula 2.1. Gerente General, se señaló que la recurrente nombró a ésta como su gerente general y que a su nombramiento la citada empresa debía nombrar a una persona como su representante, de acuerdo con el artículo 193° del Acta de Compañías Peruanas, quién debía ejercer y descargar todos los derechos y obligaciones del acuerdo, los estados de la recurrente y las leyes que se confirieran e impusieran al gerente general, asimismo, se estableció que éste tendría la responsabilidad de supervisar las actividades y operaciones de la recurrente, de acuerdo con cualquier estudio de factibilidad que fuera aplicable, dirigir y supervisar todas las actividades de negocios de la recurrente, incluyendo el poder de dirigir, contratar y despedir empleados, sujetándose a todas las leyes, reglamentos, contratos de trabajo y acuerdos de negociación colectiva que fueran aplicables, además, se precisó que la recurrente debía delegar al gerente general los poderes y autoridades que fueran necesarios para permitir que éste realice los servicios de gerencia de manera eficiente, efectiva y expeditiva, de acuerdo a las leyes aplicables, los estatutos de la recurrente y buenas prácticas de negocios.

Que también en la cláusula 2.2, se indicó que para realizar los servicios de gerencia, el operador nombraría personas que actuarían como gerentes de acuerdo con el artículo 193° del Acta Peruana de Compañías (un gerente de unidad) los cuales debían reportar al ejecutivo en jefe, por tanto se designarían gerentes de operaciones, de mina, de planta, de mantenimiento, de servicios técnicos, geología minera, prevención de riesgos, auditoría, suministros, medio ambiente, proyecto, recursos humanos y administración del proyecto.

Que además en la cláusula 2.3, se precisó que sin limitar la generalidad de la servicios de gerencia, el operador debía, directamente y mediante los gerentes de unidad, manejar y supervisar el desempeño de la recurrente con relación a sus obligaciones bajo los documentos financieros; las actividades de las personas contratadas por la recurrente para hacer el trabajo de ingeniería detallada, desarrollo y gerencia de construcción y la contratación primaria para cada proyecto; el cumplimiento de parte de la recurrente de los requisitos aplicables de las leyes ambientales; el

¹⁰ Con relación a la simulación relativa la doctrina señala que se trata de una "simulación relativa subjetiva" cuando estamos ante la interposición ficticia de una persona que tiene por objeto la atribución de la cualidad de parte del contrato a un sujeto ajeno al contrato mismo que solo presta su nombre, figura recogida en el artículo 192 del Código Civil como simulación parcial. En: ESPINOZA, JUAN, "Acto Jurídico Negocial", Gaceta Jurídica, Lima, 2010, pág. 327.

¹¹ Cuya traducción obra en autos (folios 3236 a 3248).

¹² Glosa recogida también en las Resoluciones N° 01733-5-2021 de 23 de febrero de 2021, 08441-5-2023 de 10 de octubre de 2023 y 08504-5-2023 de 12 de octubre de 2023 que se pronunciaron sobre el mismo reparo suscitado en torno a la determinación del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2008, 2009 y 2010, respectivamente, que corresponden a la recurrente.



Tribunal Fiscal

Nº 10934-9-2023

proceso de solicitar, obtener y mantener todas las aprobaciones gubernamentales necesarias o los permisos requeridos con relación al desarrollo, construcción u operación de las minas y de cada proyecto; las relaciones con todas las entidades gubernamentales nacionales, regionales y locales; el contacto con los clientes de la recurrente y los clientes potenciales de los productos; los servicios administrativos y legales y el manejo de las operaciones de los recursos humanos y el proceso de contratación de supervisión de las actividades de todo el personal involucrado en las operaciones cotidianas de cualquier proyecto, incluyendo sin limitaciones, las actividades de exploración, minería, molienda, lixiviación, chancado, molido, transporte, contabilidad y administración de la recurrente en las que no se realicen funciones técnicas, gerenciales y de supervisión, se agregó, que adicionalmente a estos servicios, el operador debía realizar cualquier otro servicio que pudiera ser útil o apropiado para realizar los servicios de gerencia.

Que en la Sección 3: Servicios Obtenidos Fuera (Outsources Services), se indicó que durante la fase de desarrollo, en coordinación con la junta y antes de la fecha de inicio de cualquier proyecto, el operador debía, a través de su personal y según el Plan de Obtención de Recursos Externos, realizar los servicios detallados en la cláusula 3.1 según fuera necesarios y estuvieran relacionados con el diseño, ingeniería, desarrollo y la construcción de cada proyecto, asimismo, en la cláusula 3.2, se indicó que el operador debía, mediante su personal y después de la fecha de inicio de cualquier proyecto, prestar los servicios detallados en ella y en la cláusula 3.3 se estableció que el operador debía de presentar a la junta un Plan de Obtención de Recursos Externos, para la provisión de servicios obtenidos fuera, detallando los materiales, equipos y el personal necesario para lograr dichos servicios.

Que en la Sección 6: Empleados y Funciones de la Compañía, se estableció que todo el personal involucrado en las operaciones cotidianas de las minas y de cualquier proyecto, incluyendo, sin limitación, la exploración, minado, molienda, lixiviación, chancado, molido, transporte, contabilidad y actividades administrativas de la recurrente (ajenas al personal del operador), sería empleado directamente por la recurrente pero estaría sujeto a la dirección y supervisión del operador, en su capacidad de gerente general.

Que en la Sección 9: Generalidades, cláusula 9.1, se indicó que siempre que se realizaran servicios bajo el acuerdo o bajo los estatutos de la recurrente, el operador actuaría a nombre de aquella, hasta el grado indicado por la junta o como se indicara en el acuerdo o el estatuto, como su agente o representante y no como principal, en la cláusula 9.3 se señaló, con relación a los servicios de gerencia, que el operador estaría sujeto en todo momento a la supervisión de la junta, actuando de acuerdo a los estatutos de la recurrente y con relación de los servicios obtenidos por fuera que el operador debía coordinar con la junta para que brindara dichos servicios, además se precisó que por ambos servicios el operador debía realizar sus obligaciones con autonomía financiera, técnica y administrativa y en la cláusula 9.4 se dejó establecido que el operador debía presentar, a los miembros de la junta, reportes relacionados con las operaciones de la recurrente, incluyendo, sin limitaciones, cualquier proyecto que contuvieran los asuntos y con la frecuencia que la junta pudiera solicitar razonablemente».

Que de lo expuesto se tiene que a través del mencionado "Acuerdo de Operador", Minera ., se obligó, a favor de la recurrente, a prestar servicios de gerencia, los que fueron observados por la Administración al señalar que, en la realidad económica, estos no fueron prestados en las condiciones establecidas en el referido acuerdo.

Que previamente al análisis de los elementos que determinarían la existencia o no de una simulación en el mencionado acto jurídico, resulta importante tener en consideración que Minera

(luego denominada Minera -) carecía de experiencia previa como prestadora de servicios de gerenciamiento; que el único cliente a quien le prestaba esos servicios era a la recurrente; que ello representaba el 100% de sus ingresos en el ejercicio 2011; y que antes de la suscripción del "Acuerdo de Operador" aquella tenía elevadas pérdidas tributarias generadas por sus actividades empresariales previas, las que fueron compensadas con las rentas netas obtenidas por los servicios de gerenciamiento entre los años 2005 y 2008, lo que determinó que, pese a las ganancias



Tribunal Fiscal

Nº 10934-9-2023

obtenidas, no pagara Impuesto a la Renta en esos años, y que de no ser por las ganancias generadas por el contrato suscrito con la recurrente, estas no habrían podido ser compensadas y la empresa hubiera perdido la posibilidad de seguir arrastrándolas a años posteriores.

Que de acuerdo con el artículo 111 de la Ley General de Sociedades, Ley N° 26887, la Junta General de Accionistas es el órgano supremo de la sociedad; los accionistas constituidos en junta general debidamente convocada, y con el quórum correspondiente, deciden por la mayoría que establece esta ley los asuntos propios de su competencia; siendo que todos los accionistas, incluso los disidentes y los que no hubieren participado en la reunión, están sometidos a los acuerdos adoptados por la junta general.

Que conforme con el artículo 152 de la citada ley, la administración de la sociedad anónima está a cargo del directorio y de uno o más gerentes, salvo por lo dispuesto en el artículo 247 de la referida ley¹³. Asimismo, según el artículo 153, el directorio es órgano colegiado elegido por la junta general.

Que el artículo 172 de la mencionada ley establece que el directorio tiene las facultades de gestión y de representación legal necesarias para la administración de la sociedad dentro de su objeto, con excepción de los asuntos que la ley o el estatuto atribuyan a la junta general.

Que de acuerdo con el artículo 185 de la anotada ley, la sociedad cuenta con uno o más gerentes designados por el directorio, salvo que el estatuto reserve esa facultad a la junta general, siendo que cuando se designe un solo gerente este será el gerente general y cuando se designe más de un gerente, debe indicarse en cuál o cuáles de ellos recae el título de gerente general. A falta de tal indicación se considera gerente general al designado en primer lugar.

Que conforme con el artículo 186 de la aludida ley, la duración del cargo de gerente es por tiempo indefinido, salvo disposición en contrario del estatuto o que la designación se haga por un plazo determinado.

Que según el artículo 187 de la indicada ley, el gerente puede ser removido en cualquier momento por el directorio o por la junta general, cualquiera que sea el órgano del que haya emanado su nombramiento.

Que el artículo 190 de la citada ley establece que el gerente responde ante la sociedad, los accionistas y terceros, por los daños y perjuicios que ocasione por el incumplimiento de sus obligaciones, dolo, abuso de facultades y negligencia grave.

Que según el artículo 193 de la misma ley, cuando se designe gerente a una persona jurídica esta debe nombrar a una persona natural que la represente al efecto, la que estará sujeta a las responsabilidades señaladas en el capítulo III, sin perjuicio de las que correspondan a los directores y gerentes de la entidad gerente y a ésta.

Que de acuerdo con el criterio establecido por este Tribunal en la Resolución N° 09981-4-2009, las sociedades anónimas a través de su directorio, salvo que esa facultad esté reservada a la Junta General de Accionistas, pueden designar como gerente a una persona jurídica, siempre que esta a su vez designe a una persona natural que la represente para tal efecto.

Que sobre el particular, este Tribunal, en las Resoluciones N° 01733-5-2021, 08441-5-2023 y 08504-5-2023, que se pronunciaron sobre el mismo reparo y corresponden a la recurrente, dio cuenta del contenido de diversos documentos –que son los mismos que se han considerado para la formulación del presente reparo–, en los términos siguientes¹⁴:

«Que obra en autos copia del testimonio de la escritura de constitución de la recurrente del 20 de agosto de 1993 (...), en cuyo artículo 13 dispone que las reuniones del directorio y sus resoluciones deben

¹³ El citado artículo dispone que en el pacto social o en el estatuto de la sociedad se podrá establecer que la sociedad no tiene directorio. Cuando se determine la no existencia del directorio todas las funciones establecidas en esta ley para este órgano societario serán ejercidas por el gerente general.

¹⁴ Cabe indicar que los documentos que se glosarán a continuación también obran en el expediente, en los folios 3778 a 3842.



Tribunal Fiscal

Nº 10934-9-2023

constar en un Libro de Actas o en el sistema de hojas sueltas legalizado conforme a ley y que las actas serían firmadas por los directores asistentes; asimismo, en el artículo 15, se estableció que el régimen de la gerencia se sujetaría a lo dispuesto en la Ley General de Sociedades, salvo lo dispuesto en los artículos siguientes y que podía haber uno o más gerentes según lo determinase el directorio.

Que en el artículo 40 de la modificación total del estatuto de 30 de marzo de 1994 (...) se dejó establecido que el directorio tenía, entre otras facultades, la de nombrar y destituir a los gerentes y demás funcionarios de la sociedad determinando sus obligaciones y remuneraciones, otorgando y revocando los poderes con las atribuciones que juzgara conveniente y, en el artículo 42, se indicó que la recurrente tendría uno o más gerentes que serían nombrados por el directorio y que podían ser personas naturales o jurídicas.

Que de la escritura de adaptación a sociedad anónima abierta modificación total de estatutos y elección de directorio de 11 de enero de 2000 (...), se aprecia que en el literal e) del artículo 42 se estableció que el directorio tenía todas las facultades de representación legal y gestión necesarias para la administración de la recurrente dentro de su objeto, por lo que tenía las facultades de nombrar y destituir gerentes y si lo consideraba conveniente o necesario a los demás funcionarios de la recurrente, determinando sus obligaciones y remuneraciones y otorgando y revocando los poderes con las atribuciones que juzgara conveniente y, en el artículo 44, se indicó que la sociedad tendría uno o más gerentes que serían nombrados por el directorio, que el gerente podía ser persona natural o jurídica, y que en el último caso, la persona jurídica debía nombrar a una persona natural para que la representase.

Que en la escritura de aumento de capital y modificación total de estatutos de la recurrente, del 20 de junio de 2005 (...), se dejó establecido que la Junta General de Accionistas de la recurrente, celebrada el 18 de abril de 2005, acordó por unanimidad, entre otros, modificar los estatutos, así como aprobar la intervención de la recurrente en el contrato de operación que sería suscrito con Minera , así como facultar a Adrián John Broderick III y Jeffrey James Monteith, para que cualquiera de ellos, actuando individualmente y a sola firma, en nombre y representación de la recurrente, suscribiese el contrato de operación.

Que, asimismo, en el artículo 43 de los estatutos (...) se indica que el directorio tiene todas las facultades de representación legal y gestión necesarias para la administración de la recurrente dentro de su objeto, por lo que tenía facultades para nombrar y destituir a los gerentes y si lo consideraba conveniente o necesario a los demás funcionarios, determinando sus obligaciones y remuneraciones y otorgando y revocando los poderes con las atribuciones que juzgara conveniente; además, en el artículo 45 se señala que la recurrente tendría uno o más gerentes que serían nombrados por el directorio y que el gerente podía ser persona natural o jurídica y que, en este último caso, la persona jurídica debía de nombrar a una persona natural para que la representase».

Que al respecto, de conformidad con lo establecido en el artículo 185 de la Ley General de Sociedades, las sociedades cuentan con uno o más gerentes designados por el directorio, salvo que el estatuto reservara esa facultad a la junta general.

Que dado que la recurrente no reservó la facultad de nombrar gerente a la junta general, el directorio siempre tuvo facultades para nombrar y destituir a sus gerentes.

Que es teniendo en cuenta lo antes señalado que este Tribunal, en la Resolución N° 06369-2-2018, antes citada, -la misma que, a su vez, fue glosada en las Resoluciones N° 01733-5-2021, 08441-5-2023 y 08504-5-2023-, señaló lo siguiente:

«Que en ese sentido, el único facultado para nombrar a los gerentes de la recurrente fue el directorio, sin embargo, de la documentación que obra en autos, no se aprecia que la recurrente hubiera acreditado documentariamente que el directorio acordó el nombramiento como gerente general de Minera , ni tampoco se evidencia que ésta hubiera nombrado a una persona natural que la representara para tal efecto, conforme con lo señalado en el artículo 193 de la Ley General de Sociedades, asimismo, en el cruce de información que realizó la Administración



Tribunal Fiscal

Nº 10934-9-2023

con la citada empresa (...), no se aprecia que ésta hubiera acreditado su nombramiento como gerente general por parte del directorio de la recurrente (...).

Que asimismo, en dicha resolución se agregó que:

«(...) es en ese contexto que en el Acta de Sesión de Directorio de 7 de marzo de 2005, el directorio de la recurrente aceptó la renuncia de Randy Lee Davenport al cargo de presidente y gerente general que venía desempeñando, sin embargo, a pesar de ello y, debido a su participación en el Proyecto de Sulfuros Primarios y acciones vinculadas a tal proyecto, debía mantener vigente las facultades que le fueron otorgadas mediante Acuerdo de Sesión de Directorio de 11 de abril de 2000, asimismo se acordó por unanimidad nombrar a Adrián John Broderick III como presidente – gerente general de la recurrente, a quién se le otorgaron las facultades descritas en ellas, como organizar el régimen interno de la sociedad y dirigir las operaciones, nombrar y remover a los empleados y operarios que sean necesarios y fijar sus atribuciones, funciones y retribuciones (...).»

Que asimismo, en las Resoluciones N° 01733-5-2021, 08441-5-2023 y 08504-5-2023 precitadas, se dio cuenta que¹⁵:

«(...) en el Acta de Sesión de Directorio de 12 de noviembre de 2007 (...), se aprecia que el directorio aceptó la renuncia de Adrian John Broderick al cargo de presidente y gerente general que venía desempeñando, y a su vez acordó por unanimidad nombrar en su lugar a John Brack como Presidente - Gerente General, a quién se le delegaron las facultades descritas en dicha acta, entre ellas, la de organizar el régimen interno de la recurrente y dirigir sus operaciones, así como nombrar y remover a los empleados y operarios que sean necesarios y fijar sus atribuciones, funciones y retribuciones, asimismo se precisó que todas las delegaciones de poder que otorgó Adrian John Broderick, se entendían vigentes.»

Que adicionalmente, en la Resolución N° 08504-5-2023, antedicha, se dio cuenta que¹⁶:

«(...) en el Acta de Sesión de Directorio de 25 de abril de 2008 (...), se aprecia que como parte de la agenda del directorio se aprobaría, entre otros, los Estados Financieros del trimestre enero a marzo de 2008 y el informe de gerencia, asimismo se señaló que John Brack, gerente general de la sociedad, dejó constancia, entre otros, que los directores lo designaron como secretario de la sesión y, a Harry M. Conger, como presidente.

Que en la escritura de aumento de capital y modificación total de estatutos de la recurrente de 22 de diciembre de 2009 (...), se dejó establecido que en Sesión de Directorio de la recurrente celebrada el 9 de diciembre de 2009, los directores de la sociedad acordaron por unanimidad designar a Harry M. Conger, como presidente de la sesión, y a John Brack, como secretario de la sesión, en su calidad de gerente general de la sociedad.

Que asimismo mediante el Acta de Sesión de Directorio de 24 de diciembre de 2009 (...), el directorio de la recurrente dejó constancia que por unanimidad designó a Harry M. Conger, como presidente de la sesión, y a John Brack, como secretario de la sesión, en su calidad de gerente general de la sociedad.»

Que además, se advierte de la Memoria Anual al 31 de diciembre de 2011 (folio 3607/vuelta), que posteriormente, Bruce Kevin Clements fue nombrado gerente general desde el 1 de octubre de 2010.

Que de lo expuesto, se tiene que el directorio de la recurrente, en atención a lo establecido en el artículo 185 de la Ley General de Sociedades y de sus estatutos, nombró a sus gerentes generales durante los ejercicios 2005 a 2011, no advirtiéndose en las Actas de Sesión y documentos antes mencionados, que se hubiera designado como tal a Minera ..., ni que esta hubiera intervenido en la designación de las mencionadas personas naturales.

¹⁵ El documento a glosar también obra en el expediente, en los folios 3577 a 3583.

¹⁶ Los documentos a glosar obran en el expediente, en los folios 3521 a 3534, 3569 a 3572 y 3766 a 3777.



Tribunal Fiscal

Nº 10934-9-2023

Que cabe agregar que la recurrente tampoco ha acreditado que la empresa Minera ..., que habría sido contratada, hubiera nombrado a las personas naturales que la representarían en las diferentes gerencias, verificándose además que existía dependencia jerárquica de los trabajadores que se encontraban en la planilla de la empresa contratada frente a los trabajadores de la recurrente y que muchas veces los servicios que se prestarían a la recurrente se llevaron a cabo haciendo uso de sus propios recursos, y no de los de la empresa contratada.

Que en consecuencia, si bien a través del documento denominado "Acuerdo de Operador" se habría pactado que la empresa Minera ... realizaría servicios de gerencia general a favor de la recurrente, habida cuenta que el directorio de la recurrente no la nombró como su gerente general, esta última empresa no tenía facultades para nombrar a los demás gerentes que se indicaron en la cláusula 2.2 del "Acuerdo de Operador", y consecuentemente, tampoco a las personas de soporte a estos ni a los asignados a los "servicios del proyecto de expansión"; además, Minera ...

... no nombró a todos los gerentes que se indicaron en la redacción del acuerdo; asimismo, en el Anexo N° 1 al Requerimiento N° ... se dejó constancia que, del organigrama presentado por la recurrente, parte de las personas naturales que ocuparon las gerencias de esta se encontraban en la planilla de la recurrente hasta el 2006 y al día siguiente de su desvinculación siguieron laborando para la recurrente pero en las planillas de Minera ... y teniendo en cuenta que la recurrente no acreditó la efectiva prestación de los servicios por parte de la empresa contratada, hecho que tenía la carga de probar si su pretensión era deducir como gasto el pago de una contraprestación por los citados servicios, no habiéndose acreditado que se hubiese pactado que todo el personal involucrado en el día a día de las operaciones de la mina y cualquier proyecto, debía ser contratado directamente por ella, pero estaría sujeto a la dirección de dicha empresa en su calidad de gerente general, resulta claro que la operación que sustenta la deducción del gasto ha sido simulada, con la intención de trasladar rentas de la recurrente a la empresa contratada.

Que ahora bien, la Administración alega que la simulación en el caso de autos fue parcial, ya que considera que el servicio contratado fue prestado directamente por diversas personas naturales que, estando en la planilla de ..., laboraron realizando actividades en provecho de la recurrente durante el ejercicio 2011, además de haberse hecho por una suma mucho menor a la "acordada", reconociendo como gasto deducible solo la suma de todas las retribuciones pagadas a estos, incluyendo los pagos en especie¹⁷.

Que cabe precisar que, si bien en materia tributaria la carga de probar que una declaración de voluntad se corresponde con la realidad del negocio que se desea realizar y/o el contenido de un negocio coincide con la real voluntad de las partes que intervienen en su formación, corresponde al contribuyente que pretende darle efectos jurídicos al presentar una declaración jurada que lo contenga, en caso que la Administración alegase que un contribuyente simuló relativa o parcialmente un acto jurídico, le corresponde a ella acreditar cuál es el acto jurídico disimulado.

Que como se aprecia en autos, la Administración sostiene que diversas personas naturales, trabajadores de la empresa contratada ..., han realizado labores efectivas a favor de la recurrente, verificando además que esas labores fueron remuneradas por quien, según el "Acuerdo de Operador", era su "empleador" (...) y se llevaron a cabo bajo los alcances del citado acuerdo, hechos que la recurrente no cuestiona, aun cuando afirme que esas actividades fueron realizadas como trabajadores de quien realmente habría sido la que prestó los servicios a la recurrente.

Que dado que la recurrente no ha acreditado que ... efectivamente prestó los servicios de gerencia general, por los que la recurrente la contrató, y que diversas personas naturales que figuraban en la planilla de tal empresa contratada realizaron las labores que le "correspondían", según el "Acuerdo de Operador", se aprecia una intención de aparentar que múltiples servicios prestados por diversas personas naturales fueron prestados únicamente por ..., así como que la suma acordada con la citada empresa fue sustancialmente mayor a la que

¹⁷ Con excepción de las retribuciones pagadas a las personas que realizaron labores en el Colegio Prescott, educando a los hijos de los trabajadores extranjeros, tal como se aprecia de lo actuado.



Tribunal Fiscal

Nº 10934-9-2023

realmente correspondía a los servicios efectivamente prestados, lo que acredita que el denominado "Acuerdo de Operador" involucró la celebración de un acto jurídico simulado parcialmente.

Que en tal sentido, la deducción no podía ser aceptada en su totalidad, siendo que en aplicación de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, se concluye que

no prestó los servicios de gerencia general a favor de la recurrente, tal y como ha sostenido la Administración, apreciándose la existencia de una simulación parcial en la suscripción del citado acuerdo en cuanto a las prestaciones que brindaron quienes figuraban en la planilla de la referida empresa

y el monto por las que las prestaron, verificándose que en realidad dichos servicios fueron prestados por personas naturales directamente a favor de la recurrente¹⁸, por un monto menor, equivalente a la suma de todas las retribuciones pagadas a estos, incluyendo los pagos en especie, por lo que el reparo materia de análisis se encuentra arreglado a ley, correspondiendo mantenerlo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que en similar sentido se ha pronunciado este Tribunal en las Resoluciones Nº 06369-2-2018, 01733-5-2021, 08441-5-2023 y 08504-5-2023, que, como se indicó anteriormente, corresponden a la recurrente, y se relacionan con el mismo reparo efectuado respecto a la determinación del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2007 a 2010.

Que en cuanto a lo alegado por la recurrente sobre que la Administración ha sustentado indebidamente la aplicación de su facultad de recalificación, toda vez que la celebración del "Acuerdo de Operador" no formó parte de una estructura de negocios vacía que tenía como único motivo beneficiarse de algún ahorro fiscal indebido, pues claramente tenía un motivo económico y societario válido, siendo que no existe ningún negocio jurídico encubierto, y que el referido "Acuerdo de Operador" fue el único negocio querido y efectivamente llevado a cabo para la delegación de su gestión a favor de

siendo que dicho acuerdo estaba respaldado legalmente y su suscripción y posterior ejecución lograron los objetivos planteados originalmente en el referido acuerdo; cabe señalar que, contrario a lo afirmado por la recurrente, en el presente caso, no se ha acreditado que

efectivamente hubiese prestado los servicios de gerencia general y servicios vinculados al proyecto de expansión, por los que la recurrente la contrató, y que diversas personas naturales que figuraban en su planilla realizaron las labores que le "correspondían", según el "Acuerdo de Operador", apreciándose la existencia de una intención de aparentar que múltiples servicios prestados por diversas personas naturales fueron prestados únicamente por

lo que acredita que el denominado "Acuerdo de Operador" involucró la celebración de un acto jurídico simulado parcialmente.

Que aunado a lo anterior, debe resaltarse que el reparo no está dirigido a cuestionar los objetivos empresariales de la recurrente, sino a determinar la procedencia de la deducción por concepto de servicios de gerenciamiento, habiéndose establecido que el reparo se encuentra suficientemente sustentado, por lo que sus alegatos relacionados a que la Administración estaría ejerciendo injerencia sobre sus decisiones empresariales y que no había ningún impedimento para ejecutar tales decisiones, no resultan atendibles.

Que respecto a lo referido por la recurrente en torno a que la vinculación económica entre las partes contratantes no es un elemento determinante para configurar la existencia de un acto simulado, siendo que la Administración no está habilitada para cuestionar con quién contrata o qué tipo de negocio jurídico debía utilizar, por lo que cualquier referencia a la vinculación económica con

para desconocer la prestación de servicios de gerenciamiento en cumplimiento del Acuerdo de Operador, carece de sustento; es preciso señalar que si bien los contribuyentes se encuentran facultados a contratar a accionistas o terceros para la ejecución de determinados servicios, entre otros, de acuerdo al análisis realizado en esta instancia, la recurrente, en el presente caso, no ha acreditado que

efectivamente prestó los servicios observados, por los que la recurrente la contrató, y que diversas personas naturales que figuraban en la planilla de tal empresa contratada realizaron las labores que le "correspondían", según el "Acuerdo de Operador", por lo que se aprecia una intención de aparentar que múltiples servicios prestados por diversas personas naturales fueron prestados únicamente por

así como que la suma acordada con la citada empresa fue sustancialmente

¹⁸ Aunque formalmente hayan estado en la planilla de



Tribunal Fiscal

Nº 10934-9-2023

mayor a la que realmente correspondía a los servicios efectivamente prestados, lo que acredita que el denominado "Acuerdo de Operador" involucró la celebración de un acto jurídico simulado parcialmente.

Que sobre lo manifestado por la recurrente en cuanto a que, de acuerdo a lo pactado en el "Acuerdo de Operador", se desempeñaría como su gerente general, brindando los servicios de gerencia relacionados con todos los aspectos de mina y cualesquiera nuevos proyectos, incluyendo la expansión del Proyecto de Sulfuros Primarios, y que el citado "Acuerdo de Operador" sirvió, por un lado para garantizar el financiamiento por nuevos aportes tanto de terceros como de sus accionistas minoritarios, que conjuntamente con el financiamiento a través de deuda permitiría la implementación del Proyecto de Sulfuros Primarios y, por el otro, para mantener su gestión, así como que la responsabilidad de la gestión no recayera directamente en ella, sino en una empresa especializada que cuenta con un sólido respaldo por parte de su principal Phelps Dodge Corporation, y que el directorio reconocía a

como gerente, al haber validado la suscripción del citado acuerdo de operador; cabe señalar que si bien a través del documento denominado "Acuerdo de Operador", se habría pactado que la empresa realizaría servicios de gerencia general a favor de la recurrente, habida cuenta que el directorio de la recurrente no nombró a

como su gerente general, esta última empresa no tenía facultades para nombrar a los demás gerentes que se indicaron en la cláusula 2.2 del "Acuerdo de Operador", y consecuentemente tampoco a las personas de soporte a estos ni a los asignados a los "servicios del proyecto de expansión", además no nombró a todos los gerentes que se indicaron en la redacción del acuerdo, debiendo agregarse que la recurrente no acreditó la efectiva prestación de los servicios por parte de la empresa contratada, hecho que tenía que probar si su pretensión era deducir como gasto para efectos tributarios el pago de una contraprestación por los citados servicios.

Que en relación a lo referido por la recurrente acerca que la Administración no ha acreditado de manera fehaciente la existencia de una simulación relativa, por cuanto un presunto incumplimiento de una formalidad, en ningún supuesto puede determinar la inexistencia o no de los servicios pactados mediante el Acuerdo de Operador, no pudiendo servir como un supuesto habilitante para desconocer una operación al amparo de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, siendo los accionistas los únicos facultados para cuestionar la validez del acuerdo, y que la Administración se equivoca al sostener que la inscripción de la designación de representantes de una sociedad en los Registros Públicos es un requisito constitutivo de derechos, siendo que aquella empresa prestó los servicios de gerencia de forma independiente e integral, utilizando sus recursos, experiencia e idoneidad para el servicio; debe mencionarse que según los estatutos de la recurrente, el único facultado a nombrar a los gerentes de la recurrente fue el directorio, siendo que este Tribunal en las Resoluciones Nº 06369-2-2018, 01733-5-2021, 08441-5-2023 y 08504-5-2023, señaló que la recurrente no presentó documentación alguna que acreditara documentariamente que, con anterioridad a la suscripción del Acuerdo de Operador, el directorio acordara el nombramiento como gerente general de la recurrente, lo que ha sido corroborado también en esta instancia.

Que asimismo, es preciso anotar que el Acuerdo de Directorio de 9 de febrero de 2012 fue elaborado cuando la recurrente ya había tomado conocimiento del reparo objeto de análisis que la Administración le había efectuado respecto del ejercicio 2007, circunstancia que le resta fehaciencia.

Que en torno a lo indicado por la recurrente en cuanto a que al evaluar la naturaleza del "Acuerdo de Operador" y sus cláusulas contractuales, la Administración debió considerar su carácter complejo y no limitarse a analizar únicamente las características de un contrato de tercerización, y que, para sostener que no se cumplió con las características del acuerdo, la Administración debió identificar un caso concreto en el que no haya podido asumir su responsabilidad por el incumplimiento de alguna de sus funciones y acreditar con la documentación pertinente dicha situación; cabe señalar que la Administración reparó la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, por servicios de gerencia prestados por su vinculada aplicando el criterio de realidad económica previsto en la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, determinándose una simulación parcial al verificarse que la empresa no prestó los servicios observados, habiéndose acreditado que estos fueron prestados por personas naturales directamente a favor de la recurrente por un monto menor, incluyendo pagos en especie con excepción de las retribuciones pagadas



Tribunal Fiscal

Nº 10934-9-2023

a personas que trabajaron en el Colegio Prescott, lo que acredita que el denominado "Acuerdo de Operador" involucró la celebración de un acto jurídico simulado parcialmente, por lo que lo alegado por la recurrente carece de sustento.

Que asimismo, es preciso indicar que de la revisión de la Resolución N° 07767-1-2018, que resolvió el recurso de apelación presentado por _____ (luego denominada _____), contra la Resolución de Intendencia N° _____, que a su vez resolvió la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación N° _____ emitida por Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, a la que alude la recurrente, no se aprecia que este Tribunal hubiese emitido pronunciamiento respecto a lo alegado por esta, siendo que se trata de un caso distinto al de autos, en el que se analizó la deducibilidad de gastos por viajes en exceso a lo pactado, gastos por remuneraciones en especie de empleados, "gross up" en remuneraciones en especie, y exceso de remuneraciones de trabajadores sobre lo pactado, por lo que no resulta aplicable. Al respecto, se tiene que, más bien, este Tribunal a través de la Resolución N° 06369-2-2018 de 22 de agosto de 2018, emitió pronunciamiento sobre el recurso de reclamación interpuesto por la recurrente contra lo resuelto en la Resolución de Intendencia N° _____, emitida el 25 de enero de 2013, respecto de los resultados de la fiscalización por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, en la que se aprecia que, por este mismo reparo, denominado en dicho ejercicio "*Reparo por servicios de personal prestados por una empresa vinculada*", se resolvió en similar sentido que el análisis contenido en la presente resolución¹⁹.

Que en lo que respecta a los argumentos de la recurrente dirigidos a cuestionar que la Administración hizo uso irregular de la potestad de calificación, según la Norma VIII del Código Tributario, y que ha utilizado una figura jurídica calificada como fraude de ley, que se encuentra fuera del ámbito de aplicación de la Norma VIII; cabe precisar que en esta instancia se ha concluido, en base a una evaluación documentaria conjunta efectuada por este Tribunal, que el reparo efectuado por la Administración al amparo de la citada Norma VIII se encuentra arreglado a ley, por lo que sus alegatos no resultan amparables. Asimismo, cabe precisar que, el análisis en el que se sustenta el presente reparo no se asemeja al de un reparo a la valoración de la operación.

2. Amortización de activo intangible (Presa Bamputañe) no deducible

Que del Anexo N° 2 y punto 5 del Anexo N° 4 a la Resolución de Determinación N° _____ (folios 12031 a 12086 y 12280), se aprecia que la Administración reparó la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, por el exceso de amortización de intangible Presa Bamputañe, por el importe de US\$ 400 558,00, citando como base legal el inciso g) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso a) del artículo 25 de su norma reglamentaria.

Que la recurrente sostiene que el reparo se sustenta erróneamente en el desconocimiento del costo del intangible, sustentado en las Facturas N° _____, _____ y _____, así como en la modificación de la vida útil del mismo de 7 a 9 años, computados a partir de la fecha de los desembolsos a Empresa de Generación Eléctrica de Arequipa S.A.²⁰ y otros proveedores.

¹⁹ En efecto, en dicha resolución se resolvió que:

"Que dado que la recurrente no ha acreditado que _____ efectivamente prestó los servicios de gerencia general por lo que la recurrente la contrató y que diversas personas naturales que figuraban en su planilla realizaron las labores que le "correspondían", según el "Acuerdo de Operador", se aprecia una intención de aparentar que múltiples servicios prestados por diversas personas naturales fueron prestados únicamente por _____, así como que la suma acordada con la citada empresa fue sustancialmente mayor a la que realmente correspondía a los servicios efectivamente prestados, por lo que el denominado "Acuerdo de Operador" involucra la celebración de un acto jurídico simulado parcialmente. Que en ese sentido la deducción no puede ser aceptada en su totalidad y en aplicación de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, se concluye que _____ no prestó los servicios de gerencia general a favor de la recurrente, tal y como ha sostenido la Administración, apreciándose la existencia de una simulación parcial en la suscripción del citado acuerdo en cuanto a las prestaciones que brindaron quienes figuraban en planilla de la referida empresa y el monto por las que las prestaron, verificándose que en realidad dichos servicios fueron prestados por personas naturales directamente contratadas por la recurrente, por un monto menor, equivalente a la suma de todas las retribuciones pagadas a estos, incluyendo los pagos en especie, por lo que se encuentra arreglado a ley que solo se reconociera como gastos deducible aquellas, por lo que el reparo materia de análisis se encuentra arreglado a ley."

²⁰ En adelante, EGASA.



Tribunal Fiscal

Nº 10934-9-2023

Que refiere que la Administración ha confirmado el reparo respecto de las Facturas N° [redacted] y [redacted], sin embargo, los desembolsos cumplen con el principio de causalidad, en virtud del contrato CGG-1A-036-2007-EGASA suscrito el 6 de junio de 2008, la Primera Adenda (cláusula 3.2) y la Tercera Adenda (cláusulas 1.14 y 2.3) al Contrato de Construcción de la Presa Bamputañe por el cual se obligó a entregar la suma de US\$ 100 000,00 a [redacted] para que los destine al cumplimiento del Programa de Responsabilidad Social; asimismo, asumió la obligación de desembolsar hasta por un monto de US\$ 900 000,00 por traslado al Pueblo de Pampa Utaña y de la Capilla, que sería ejecutado por [redacted]; e invoca las Resoluciones N° 1932-5-2004, 8049-3-2010 y 6378-5-2005.

Que indica que la Administración confirmó el reparo a los servicios prestados por [redacted] y [redacted], vinculados a la Factura N° [redacted], al considerar que se tratan de liberalidades a favor de [redacted], sin embargo, Cerro Verde asumió contractualmente la responsabilidad de desembolsar los gastos correspondientes al plan de emergencia y los sobrecostos por el uso de mayores equipos y personal para el secado con extrema humedad del material Z-1, así como la ingeniería y la construcción de la caseta del operador y el cambio de uso de rodillos lisos a rodillos pata de cabra.

Que refiere que el plazo de amortización de 9 años que empieza a partir del ejercicio 2007 según lo considerado por parte de la Administración es incorrecto, puesto que la amortización se debe considerar desde el ejercicio 2009 dado que en ese año se realizó la entrega de la Presa Bamputañe y se cumplió con el requisito del pago del intangible, por lo que el plazo de amortización correcto es de 7 años hasta el ejercicio 2015, fecha de finalización del contrato de suministro con [redacted], de acuerdo con lo establecido en el inciso g) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, e invoca la Resolución N° 02035-4-2017.

Que mediante escrito de alegatos, reitera sus argumentos y señala que no corresponde la aplicación del principio de causalidad para la determinación del costo amortizable de un intangible por lo que el reparo no se encuentra debidamente formulado; que la Administración incurre en error cuando pretende desconocer conceptos que han sido asumidos contractualmente y forman parte del valor de la contraprestación pagada por el intangible, por lo que deben considerarse como parte de su costo amortizable; que los desembolsos vinculados a las facturas observadas son deducibles porque cumplen el principio de causalidad; que se debe considerar la amortización desde el ejercicio 2009 porque recién en ese momento se cumplió con el requisito del pago del intangible; y que en el supuesto negado que no se acepte el plazo de amortización de 7 años desde el 2009, solicita que se disponga que se reconozca en los ejercicios previos desde el 2007, que es lo que considera la Administración, lo que sería una conclusión de sus propios actos.

Que al respecto, como se aprecia de los Resultados de los Requerimientos N° [redacted]²¹ y [redacted] (folios 3958/vuelta a 3963 y 4781 a 4807) y de la resolución apelada (folio 12870), la Administración efectuó el reparo objeto de análisis por el importe de US\$ 400 558,00, por el exceso en la amortización del intangible originado en el "Contrato de Suministro de Electricidad" suscrito con [redacted], el 29 de diciembre de 2004, por el cual esta última se comprometió a suministrar electricidad por el periodo comprendido entre el 1 de enero de 2007 al 31 de diciembre de 2015, y por su parte, la recurrente se comprometió a construir la Presa Bamputañe. Así, según dejó señalado la Administración en autos, para efecto de la formulación de dicho reparo, consideró: (i) el costo del intangible determinado en la fiscalización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, en la cual se desconoció una parte del costo amortizable que había sido considerado por la recurrente; y, (ii) determinó un plazo de amortización de nueve (9) años, cuyo cómputo iniciaba en el ejercicio 2007, de la siguiente manera:

(i) Costo Intangible - Presa Bamputañe				
Ítem	Descripción	Según la recurrente US\$	Menos reparos al costo según SUNAT - fiscalización ejercicio 2009 US\$	Según SUNAT en fiscalización ejercicio 2009 US\$
1	EGASA Factura N° 003-0001402	2 405 589,00	0,00	2 405 589,00
2	EGASA Factura N° 003-0001411	4 811 179,00	-1 176 941,21	3 634 237,79

²¹ Dicho resultado se remite al Resultado del Requerimiento N° [redacted] (folios 4780 a 4807), en el cual, a su vez, se hace la remisión a los fundamentos contenidos en el Resultado del Requerimiento N° [redacted] emitido en la fiscalización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, practicada a la recurrente.



Tribunal Fiscal

Nº 10934-9-2023

3	EGASA Facturas N° 003-0006314 y 003-0001358	840 336,00	-840 336,00	0,00
4	Según Contrato Principal	5 000 000,00	0,00	5 000 000,00
Total costo de Intangible		13 057 104,00	-2 017 277,21	11 039 826,79
(ii) Plazo de amortización del intangible según SUNAT (desde el 2007 a 2015)				9 años

Que en base a: (i) el costo del intangible amortizable calculado, y (ii) el inicio y plazo de amortización establecido, la Administración efectuó la determinación del reparo por el exceso de amortización del intangible, cuantificándolo conforme al detalle siguiente:

Determinación del reparo por amortización de intangible	Importe US\$
Costo del Intangible según SUNAT en fiscalización ejercicio 2009 por US\$ 11 039 826,79 / 9 años (A)	1 226 647,42
Amortización deducida por la recurrente en el ejercicio 2011 ²² (B)	1 629 836,28
Exceso de amortización de intangible (B) - (A) = (C)	403 188,86
Adición en papeles de trabajo del ejercicio 2011 (D)	-2 631,00 ²³
Reparo por exceso de amortización de intangible (C) - (D)	400 557,86

Que el artículo 20 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 179-2004-EF²⁴, modificado por el Decreto Legislativo N° 979, establece por costo computable, el costo de adquisición, producción o, en su caso, el valor de ingreso al patrimonio o valor en el último inventario determinado conforme a Ley, entendiéndose por costo de adquisición, la contraprestación pagada por el bien adquirido, incrementada en las mejoras incorporadas con carácter permanente y los gastos incurridos con motivo de su compra tales como: fletes, seguros, gastos de despacho, derechos aduaneros, instalación, montaje, comisiones normales, incluyendo las pagadas por el enajenante con motivo de la adquisición o enajenación de bienes, gastos notariales, impuestos y derechos pagados por el enajenante y otros gastos que resulten necesarios para colocar a los bienes en condiciones de ser usados, enajenados o aprovechados económicamente. En ningún caso los intereses formarán parte del costo de adquisición. Agrega el numeral 21.4 del artículo 21 de esta ley que el costo computable de los intangibles es el costo de adquisición disminuido en las amortizaciones que correspondan de acuerdo con ley.

Que por su parte, el inciso e) del artículo 11 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 122-94-EF, modificado por el Decreto Supremo N° 134-2004-EF, disponía que, para la determinación del costo computable de los bienes o servicios, se tendrían en cuenta supletoriamente las normas que regulaban el ajuste por inflación con incidencia tributaria, las Normas Internacionales de Contabilidad y los principios de contabilidad generalmente aceptados, en tanto no se opusieran a lo dispuesto en la Ley y en este Reglamento.

Que el inciso g) del artículo 44 de la citada Ley del Impuesto a la Renta señala que no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría, la amortización de llaves, marcas, patentes, procedimientos de fabricación, juanillos y otros activos intangibles similares; sin embargo, el precio pagado por activos intangibles de duración limitada, a opción del contribuyente, podrá ser considerado como gasto y aplicado a los resultados del negocio en un solo ejercicio o amortizarse proporcionalmente en el plazo de diez (10) años.

Que el inciso a) del artículo 25 del anotado reglamento prevé que para la aplicación del inciso g) del artículo 44 de la Ley se tendrá en cuenta lo siguiente: 1) El tratamiento previsto por el inciso g) del artículo 44 de la Ley respecto del precio pagado por activos intangibles de duración limitada, procederá cuando dicho precio se origine en la cesión de tales bienes, y no a las contraprestaciones pactadas por la concesión de uso o el uso de intangibles de terceros, supuestos que encuadran en la deducción a que se refiere el inciso p) del artículo 37 de la Ley; 2) Se consideran activos intangibles de duración limitada a aquéllos cuya vida útil está limitada por ley o por su propia naturaleza, tales como las patentes, los modelos de utilidad, los derechos de autor, los derechos de llave, los diseños o modelos, planos, procesos o fórmulas secretas, y los programas de instrucciones para computadoras (Software), precisando que no se considera activos

²² Gasto contabilizado en la Cuenta 66200001 (Ejercicio 2011).

²³ Este concepto no ha sido cuestionado por la recurrente.

²⁴ En adelante, Ley del Impuesto a la Renta.



Tribunal Fiscal

Nº 10934-9-2023

intangibles de duración limitada las marcas de fábrica y el fondo de comercio (Goodwill); 3) En el caso de que se opte por amortizar el precio pagado por la adquisición de intangibles de duración limitada, el plazo de amortización no podrá ser inferior al número de ejercicios gravables que al producirse la adquisición resten para que se extinga el derecho de uso exclusivo que le confiere, siendo que fijado el plazo de amortización solo podrá ser variado previa autorización de la SUNAT y el nuevo plazo se computará a partir del ejercicio gravable en que fuera presentada la solicitud, sin exceder en total el plazo máximo de 10 años; y 4) El tratamiento al que alude el numeral 1 antes referido solo procederá cuando los intangibles se encuentren afectados a la generación de rentas gravadas de la tercera categoría.

Que según el párrafo 8 de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 38 Intangibles²⁵, estos son activos identificables, de carácter no monetarios y sin apariencia física, que conforme con el párrafo 21 se reconocen si, y solo si, es probable que los beneficios económicos futuros que se han atribuido a estos fluyan a la entidad; y el costo del activo puede ser valorado de forma fiable.

Que agrega el citado párrafo 8 que se entiende por costo al importe de efectivo o equivalentes al efectivo pagado, o el valor razonable de la contraprestación entregada para adquirir un activo en el momento de su adquisición o construcción, o, cuando sea aplicable, el importe atribuido a ese activo cuando sea inicialmente reconocido de acuerdo con los requerimientos específicos de otras Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), como por ejemplo la NIIF 2 Pagos Basados en Acciones. Asimismo, señala el párrafo 27 de la aludida NIC que el costo de un activo intangible adquirido de forma separada comprende: (i) el precio de adquisición, incluidos los aranceles de importación y los impuestos no recuperables que recaigan sobre la adquisición, después de deducir los descuentos comerciales y las rebajas; y (ii) cualquier costo directamente atribuible a la preparación del activo para su uso previsto.

Que según el párrafo 97 de la NIC 38, el importe depreciable de un activo intangible con una vida útil finita se distribuirá sobre una base sistemática a lo largo de su vida útil, agregando que la amortización comenzará cuando el activo esté disponible para su utilización, es decir, cuando se encuentre en la ubicación y condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la gerencia.

Que es del caso señalar que para Hendriksen²⁶, el costo es el precio de cambio de los bienes y servicios en la fecha en que se adquieren, agregando que el costo es el sacrificio económico, expresado en términos monetarios, necesario para obtener un activo específico o un grupo de activos; siendo que no está representado por un solo precio de cambio, e incluye muchos sacrificios de recursos económicos para obtener el activo en la forma, lugar y fecha en que pueda ser útil a las operaciones de la empresa. En este sentido, concluye que todos los sacrificios deben incluirse en el costo del bien o bienes adquiridos.

Que en las Resoluciones Nº 9518-2-2004 y 12309-8-2015 se indica que los activos intangibles tienen los siguientes requisitos: a) Carecen de sustancia física; b) Son identificables; c) Se tiene control sobre ellos; y d) Contribuyen a generar ingresos futuros.

Que este Tribunal en las Resoluciones Nº 03430-5-2006 y 05223-2-2014 ha señalado que, a diferencia de los bienes del activo fijo tangibles, sobre los que la legislación del Impuesto a la Renta prevé su depreciación como una forma de recuperar la pérdida del valor del bien, en el caso de bienes intangibles (aquellos de naturaleza inmaterial) el tratamiento es distinto, pues en principio no se permite su deducción. No obstante, la ley establece excepciones para determinados intangibles, que pueden ser deducidos a opción del contribuyente como gasto o amortizados, siempre que sean de duración limitada por ley o por su naturaleza, y que sean comprados de terceros, no aportados.

Que en la Resolución Nº 01930-5-2010 se ha indicado que nuestra legislación adopta como regla general que los activos intangibles no constituyen gastos deducibles; no obstante, de manera excepcional, contempla la posibilidad de que sean deducibles en un solo ejercicio o amortizados en 10 años, siempre que se cumpla con dos supuestos, que exista un precio pagado y que se trate de intangibles de duración limitada.

Que en la Resolución Nº 20274-9-2012 este Tribunal ha establecido que de conformidad con lo dispuesto por el inciso g) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, en lo que respecta al precio pagado por activos intangibles de duración limitada, los contribuyentes podrán optar por alguna de estas dos opciones:

²⁵ Oficializada mediante Resolución del Consejo Normativo de Contabilidad Nº 034-2005-EF/93.01.

²⁶ HENDRIKSEN, Eldon, *Teoría de la Contabilidad*. Unión Tipográfica Editorial Hispano Americana. México. 1970. p. 308.



Tribunal Fiscal

Nº 10934-9-2023

a) Considerarlo como gasto y aplicarlo a los resultados del negocio en un solo ejercicio; o b) Amortizarlo proporcionalmente en el plazo de diez (10) años; opciones que no podrán ser aplicadas en el caso de los intangibles aportados, en tanto la norma prohíbe expresamente que el valor de los mismos sea considerado para determinar los resultados.

Que este Tribunal en la Resolución N° 21510-4-2012 ha señalado que la amortización es la aplicación de la pérdida o disminución del valor del activo intangible a los resultados de un periodo determinado. Asimismo, se indica que la teoría contable reconoce la amortización de los bienes de vida útil limitada, debido a que es previsible que por su naturaleza se agoten con el tiempo, por lo que para reconocer el derecho a amortizar el intangible, se debe determinar si el mismo sufre un desgaste o agotamiento, y que los desembolsos efectuados para la adquisición del activo intangible pueden ser recuperados a través de su amortización.

Que por su parte, en la Resolución N° 12603-8-2011, este Tribunal señala que en la Ley del Impuesto a la Renta, el agotamiento por desgaste que sufran los bienes materia ya sea de depreciación o amortización, debe computarse a partir del mes en que éstos sean afectados a la generación de renta gravada; y agrega que así el numeral 4 del artículo 25 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, dispone que: *"El tratamiento al que alude el numeral 1) de este inciso sólo procederá cuando los intangibles se encuentren afectados a la generación de rentas gravadas de la tercera categoría"*; similar disposición se contempla para el caso de bienes tangibles en el inciso c) del artículo 22 del Reglamento mencionado: *"Las depreciaciones que resulten por aplicación de lo dispuesto en los incisos anteriores se computarán a partir del mes en que los bienes sean utilizados en la generación de rentas gravadas"*; por lo que concluye que la amortización debía iniciarse a partir de la fecha de la explotación de la concesión.

Que de otro lado, cabe señalar que en la Resolución N° 10942-3-2016, este Tribunal ha indicado que por el término "precio pagado" utilizado en el inciso g) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, debe entenderse que la adquisición del intangible sea a título oneroso. Agrega que lo relevante es la calidad de la operación por medio de la cual se recibe el intangible, por lo que debe admitirse la deducción del gasto o la amortización en la medida que el intangible haya sido adquirido mediante una operación por la cual existe la obligación de pago, independientemente de cuándo se efectúe el pago. Añade que una interpretación literal en el sentido que el término "precio pagado" se refiere al "precio efectivamente desembolsado" o "precio cancelado", como plantea la Administración, generaría que mientras no se pague el íntegro del intangible adquirido, el contribuyente no podría deducir gasto o amortización alguna, a pesar de que el intangible se haya empezado a utilizar en la generación de rentas gravadas, lo cual contraviene el principio de causalidad.

Que sobre el particular, en la Resolución N° 11549-2-2016 se ha indicado que cuando la Ley del Impuesto a la Renta en su inciso g) del artículo 44 hace referencia a "precio pagado por activos intangibles de duración limitada", debe entenderse como la contraprestación a cambio de la transferencia de propiedad definitiva de tales activos intangibles, sin que establezca como requisito para su amortización, que el precio esté totalmente cancelado.

Que conforme con el Plan Contable General Revisado, aprobado mediante la Resolución del Consejo Normativo de Contabilidad N° 041-2008-EF/94, la Cuenta 39 Depreciación, amortización y agotamiento acumulados acumula la distribución sistemática del importe depreciable de un activo a lo largo de su vida útil, así como la amortización de los intangibles, y el agotamiento de recursos naturales; indicando en el acápite de reconocimiento que la depreciación, amortización y agotamiento se reconocen a lo largo de la vida útil de los activos con los que están relacionados, siguiendo un método que refleje el patrón de consumo de beneficios económicos incorporados en el activo; y que en el acápite de NIIF e interpretaciones referidas, se consigna entre otras a la NIC 38 Activos intangibles.

Que sobre el presente reparo materia de análisis, cabe indicar que, mediante la Resolución N° 08441-5-2023 de 10 de octubre de 2023, este Tribunal resolvió la controversia suscitada en torno a la referida amortización del intangible, por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, dando cuenta, en primer lugar, sobre el origen y descripción del activo intangible materia de amortización, en los siguientes términos:

"(...) como resultado del "Contrato de Suministro de Electricidad" suscrito con [redacted] el 29 de diciembre de 2004 y el "Contrato para la construcción de la Presa Bamputañe como Anexo N° 1 del Contrato de Suministro de Electricidad entre [redacted] y Sociedad Minera Cerro Verde", suscrito con [redacted] el 6 de [redacted]"



Tribunal Fiscal

Nº 10934-9-2023

marzo de 2007, y sus adendas, la recurrente adquirió un activo intangible ascendente al costo de la Presa Bamputañe, toda vez que a cambio de la construcción de dicha obra, se comprometió a suministrarle energía hasta el 31 de diciembre de 2015 en los términos establecidos en el Contrato de Suministro de Electricidad, de modo tal que asumía cualquier riesgo derivado de cambios en los precios o costos de la generación eléctrica.

(...)

Que en ese sentido el "Contrato de Suministro de Electricidad" suscrito con el 29 de diciembre de 2004 y el "Contrato para la construcción de la Presa Bamputañe como Anexo N° 1 del Contrato de Suministro de Electricidad entre y Sociedad Minera Cerro Verde", suscrito el 6 de marzo de 2007, y sus adendas, originaron un activo intangible para la recurrente que le generaba beneficios desde el año 2007 hasta el año 2015, por lo que el intangible tenía duración limitada.

Que asimismo, se trataba de un intangible adquirido a título oneroso, dado que de acuerdo con los contratos suscritos por la recurrente, antes mencionados, el precio pactado por el intangible estaba constituido por los importes correspondientes al costo de la construcción de la Presa Bamputañe a cargo de la recurrente.

Que toda vez que el referido activo intangible tenía duración limitada, y fue adquirido por la recurrente a título oneroso, esto es, pagando el precio respectivo, resultaba deducible tributariamente su amortización, conforme con el inciso g) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso a) del artículo 25 de su Reglamento».

Que ahora bien, como se desprende de lo indicado precedentemente, el reparo objeto de análisis, por el exceso de amortización del activo intangible antes descrito, se divide en dos aspectos controvertidos, los cuales son: (i) El desconocimiento del costo del activo intangible ascendente a US\$ 2 017 277,21 sustentado en las Facturas N° , I y ; y, (ii) El inicio y plazo de amortización del activo intangible.

Que en cuanto al aspecto (i) relacionado al desconocimiento del costo del activo intangible ascendente a US\$ 2 017 277,21, sustentado en las Facturas N° , y , cabe indicar que, como mencionó anteriormente, dicho costo fue determinado en la fiscalización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009. Sobre el particular, en la citada Resolución N° 08441-5-2023, este Tribunal estableció lo siguiente:

«Que ahora bien, en cuanto al importe total del activo intangible que corresponde ser amortizado tributariamente, cabe indicar que la amortización del intangible constituye una deducción de la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, por lo que a efecto de establecer la procedencia de la amortización, resulta correcto que la Administración haya verificado si los conceptos pagados por la empresa corresponden al costo pactado por las partes respecto del intangible.

Que sobre el particular, la Administración observó las Facturas N° , y , por lo que a continuación se analizará si debieron ser consideradas como parte del costo del intangible.

- Factura N°

Que respecto de la Factura N° (foja 10042) este Tribunal en la Resolución N° 01733-5-2021, señaló lo siguiente:

"Acreditación del gasto realizado a favor de EGASA - CAUSALIDAD"

Que del Anexo N° 2 a la Resolución de Determinación N° (foja 14298), se aprecia que la Administración reparó la renta neta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008 por no acreditar la causalidad del gasto contenido en la Factura N° , emitida por la Empresa de Generación Eléctrica de Arequipa S.A. (En adelante EGASA), por el importe de US\$ 84 033,61, sustentándose en el Resultado del Requerimientos N° y , y señalando como base legal el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

(...)



Tribunal Fiscal

Nº 10934-9-2023

Que en el presente caso se tiene que a efectos de sustentar la vinculación del gasto materia de análisis con la generación y/o mantenimiento de sus rentas, la recurrente presentó copia de la Factura N° [REDACTED] y del Testimonio de Escritura Pública de la Adenda del "Contrato Para la Construcción de la Presa Bamputañe Como Anexo N° 1 del Contrato de Suministro de Electricidad".

Que de la revisión de la Factura N° [REDACTED] (foja 10394), se aprecia que fue emitida por: "(...) PAGO PARCIAL POR LA CONTRAPRESTACION ANTICIPADA CONFORME LO ESTIPULADO EN EL NUMERAL 4.2 DE LA ADENDA A EL CONTRATO C.G.G.-1A-036/2007-EGASA SUSCRITA EL 06 DE JUNIO DEL 2008", por el importe de US\$ 84 033,61, más IGV. (...)

Que asimismo, del Testimonio de Escritura Pública de la Addenda del "Contrato Para la Construcción de la Presa Bamputañe Como Anexo N° 1 del Contrato de Suministro de Electricidad" (fojas 10242 a 10258) de 10 de junio de 2008, se advierte que en su cláusula 3.2., se acordó lo siguiente:

"3.2 LAS PARTES CONOCEN QUE A FIN DE VIABILIZAR LA CONSTRUCCIÓN DE LA PRESA BAMPUTAÑE, EGASA DEBE CUMPLIR CON EL PROGRAMA DE RESPONSABILIDAD SOCIAL (QUE FORMA PARTE DEL EIA PARA LA CONSTRUCCIÓN DE LA PRESA BAMPUTAÑE) (...)

(...) CERRO VERDE SE COMPROMETE A ENTREGAR A EGASA, COMO PARTE DE LA CONTRAPRESTACIÓN ANTICIPADA ESTIPULADA EN EL CONTRATO DE SUMINISTRO DE ELECTRICIDAD, LA SUMA DE US\$ 1 000 000,00 (UN MILLÓN 00/100 DÓLARES AMERICANOS) QUE INCLUYE EL IGV, COMO SUMA ÚNICA Y TOTAL, DE LA CUAL SERÁ DESTINADO HASTA UN MONTO DE US\$ 100 000,00 (CIEN MIL 00/100 DÓLARES AMERICANOS) AL PROGRAMA DE RESPONSABILIDAD SOCIAL QUE SERA EJECUTADO POR EGASA (...)."

Que conforme a lo expresamente señalado en la cláusula 3.2 del referido acuerdo, la obligada a cumplir con realizar el "Programa de Responsabilidad Social", que formaba parte del Estudio de Impacto Ambiental (EIA), vinculado a la construcción de la Presa Bamputañe, era [REDACTED] y no la recurrente. Asimismo, si bien en dicha cláusula se señala que la recurrente se comprometía a entregar una suma de dinero para la ejecución de dicho proyecto, que incluía un importe que sería destinado a la realización del "Programa de Responsabilidad Social", ello no es más que un acuerdo de voluntades que en ningún caso resulta suficiente para acreditar que dicho gasto estuvo destinado al desarrollo de las actividades que realizaba la recurrente.

Que cabe agregar que si bien la recurrente puede obligarse a entregar una determinada suma de dinero, ello no resulta suficiente para acreditar que dicho gasto estuvo destinado al desarrollo de sus actividades, ni la exime de acreditar la causalidad de dicho gasto, más si se tiene en cuenta que de acuerdo con el criterio expuesto por este Tribunal en la Resolución N° 04831-9-2012 antes referida, es ésta a quien le correspondía acreditar el cumplimiento de los requisitos exigidos por la Ley del Impuesto a la Renta para la deducción del gasto consignado en la Factura N° [REDACTED].

Que en tal sentido, al haberse determinado que el presente reparo se encuentra arreglado a ley corresponde mantenerlo y confirmar la resolución apelada en este extremo."

Que toda vez que se ha determinado que el concepto consignado en la Factura N° [REDACTED] no cumple con el principio de causalidad respecto de la recurrente, no procedía que fuese considerado para determinar el valor del intangible, por cuanto su inclusión tendría incidencia en la amortización a deducir, por lo que el reparo respecto de dicha factura se encuentra arreglado a ley, correspondiendo confirmar la resolución apelada en este extremo.



Tribunal Fiscal

Nº 10934-9-2023

Factura N° 003-0001358

Que la Factura N° (foja 10044) fue emitida por el importe total de US\$ 900 000,00, por concepto de "pago de contraprestación anticipada conforme lo estipulado en el numeral 1.14 de la Tercera Adenda al contrato de construcción de la Presa Bamputañe como Anexo N° 1 del Contrato de Suministro de Electricidad C-GG-3A-036/2007-EGASA".

Que al respecto, el numeral 1.14 de la Tercera Adenda del Contrato para la Construcción de la Presa Bamputañe como Anexo N° 1 del Contrato de Suministro de Electricidad de fecha 4 de setiembre de 2009 (fojas 4208 a 4213), indica que con relación a lo estipulado en la Cláusula Tercera de la Adenda a dicho contrato, las partes acuerdan que el monto de US\$ 900 000,00 previsto para ser utilizado por el aumento de capacidad del Canal Pañe – Sumbay debe sustituirse, dado que existen obras colaterales al proyecto que por sus alcances sociales considera prioritario atender; que por tanto el monto total de US\$ 900 000,00 debe ser utilizado para atender el traslado del Pueblo de Utaña y de la Capilla Utaña, esta última en los términos dispuestos y aprobados por el Instituto Nacional de Cultura y en general, conforme lo estipulado en el EIA del indicado proyecto, como en la propia Adenda e mención, se prevé que EGASA asumiendo todo costo, debe trasladar dicha infraestructura que quedará inundada por efectos de la operación.

Que en tal sentido, se aprecia que se comprometió a asumir el costo de las obras colaterales como el traslado del Pueblo de Utaña y de la Capilla Utaña, por lo que no se trataba de un concepto que correspondiera asumir la recurrente y por ende deducir para efectos tributarios, al no cumplir el principio de causalidad.

Que de forma similar al caso de la Factura N° , toda vez que se ha determinado que el concepto consignado en la Factura N° no cumple con el principio de causalidad respecto de la recurrente, tampoco procedía que fuese considerado para determinar el valor del intangible pagado, por cuanto su inclusión tendría incidencia en la amortización a deducir, por lo que el reparo respecto de dicha factura se encuentra arreglado a ley, correspondiendo confirmar la resolución apelada en este extremo.

(...)

- Factura N°

Que el reparo efectuado sobre la base de la Factura N° emitida por , comprendió los costos de construcción incurridos por los proveedores y en los periodos de abril a diciembre de 2009, por la suma de US\$ 1 176 941,21 (...).

Que al respecto, tal como se desprende de la resolución apelada y de la documentación que obra en autos, se observa que los referidos costos están directamente relacionados con la construcción de la Presa Bamputañe, y se originaron, entre otros, debido a la lluvia y humedad en la zona, y si bien no estaban programados inicialmente fue necesario incurrir en ellos para culminar la obra Presa Bamputañe, por lo que no se advierte que correspondan a liberalidades.

Que asimismo, se verifica de autos que las mismas facturas emitidas por los proveedores , y en los periodos de abril a diciembre de 2009, forman parte del documento de Cuadro de Costos de Ejecución del Contrato de Construcción de la Presa Bamputañe - Liquidación Final del año 2006 a 2009 (...), que originó la emisión de la Factura N° de fecha 30 de diciembre de 2009 emitida por la recurrente a (foja 10144), "Por cumplimiento de la obligación de hacer la Presa Bamputañe como contraprestación anticipada, según lo establecido en el Anexo N° 01 del Contrato de Suministro de Electricidad C.GG.3A-036-2007-EGASA y sus adendas" por el valor de US\$ 12 216 769,67 más el IGV, importe que ha sido considerado válido para la determinar la procedencia de los reparos analizados en la presente resolución: 2.2 Ingresos por



Tribunal Fiscal

Nº 10934-9-2023

valorizaciones por el servicio de construcción de la Presa Bamputañe y 2.4 Omisión de ingresos por el saldo de las valorizaciones por el servicio de construcción Presa Bamputañe.

Que cabe indicar que la suma del monto considerado por la Administración como costo del activo por US\$ 11 039 826,79, más el costo observado por US\$ 1 176 941,21, asciende a US\$ 12 716 768,00 que corresponde al monto de la valorización total de la Presa Bamputañe por el cual la recurrente emitió la Factura N° , la cual ha sido considerada por la propia Administración para determinar los ingresos devengados del mes de diciembre de 2009 por la construcción de la Presa Bamputañe, esto es, ha validado tales montos desembolsados por la recurrente para ejecutar dicha obra, por lo que dado que la construcción de la referida presa es la que origina el activo intangible de la recurrente, corresponde que los costos de construcción ascendentes a US\$ 1 176 941,21 formen parte del valor del mismo, correspondiendo revocar la resolución apelada en este extremo».

Que en cuanto al aspecto (ii) relacionado al inicio y plazo de amortización del activo intangible, cabe indicar que, este Tribunal en la citada Resolución N° 08441-5-2023, estableció lo siguiente:

«Que en cuanto al plazo de amortización, conforme lo establecido en la Resolución N° 12603-8-2011, antes citada, la amortización debe computarse a partir del mes en que el activo intangible sea afectado a la generación de renta gravada, por lo que no resulta correcto que se difiera la amortización a la oportunidad en la cual se efectúa el pago del íntegro del precio, como pretende la recurrente; toda vez que diferir la amortización hasta que se complete el pago del precio, generaría que mientras no se pague el íntegro del intangible adquirido, el contribuyente no podría deducir gasto o amortización alguna, a pesar de que el intangible se haya empezado a utilizar en la generación de rentas gravadas, tal como se afirma en la Resolución N° 10942-3-2016, antes citada.

Que cabe agregar que el requisito del pago del intangible establecido en el inciso g) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta no se encuentra referido a la oportunidad a partir de la cual empieza el cómputo de la amortización, pues tal como concluye la Resolución N° 11549-2-2016, dicho inciso al hacer referencia a "precio pagado por activos intangibles de duración limitada" debe entenderse como la contraprestación a cambio de la transferencia de propiedad definitiva de tales activos intangibles, sin que establezca como requisito para su amortización que el precio esté totalmente cancelado.

Que en tal sentido, en cuanto al plazo de amortización, de acuerdo con las normas y jurisprudencia antes glosadas, correspondía que se comenzara a amortizar el costo del intangible desde que comenzó a generar beneficios económicos y hasta la culminación de éstos, esto es, desde el año 2007 y hasta la culminación del Contrato de Suministro de Electricidad, esto es, hasta el año 2015, por lo que el plazo de amortización resultante es de 9 años, tal como estableció la Administración».

Que de esta manera, y en función a lo antes señalado, en la referida Resolución N° 08441-5-2023, este Tribunal dispuso que la Administración recalcule el reparo por amortización considerando un plazo de amortización de 9 años, desde el año 2007 y hasta la culminación del Contrato de Suministro de Electricidad, esto es, hasta el año 2015, e incluyendo como parte del costo del intangible, los costos de construcción incurridos por los proveedores

y en los periodos de abril a diciembre de 2009, por la suma de US\$ 1 176 941,21 que originaron la Factura N° emitida por

Que similar análisis fue efectuado por este Tribunal en la Resolución N° 08504-5-2023 de 12 de octubre de 2023, referida a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010.

Que por consiguiente, se tiene que este Tribunal ha emitido pronunciamiento en torno a los aspectos que componen el reparo bajo análisis²⁷, habiendo establecido que no procede el desconocimiento del costo del intangible en el extremo de la Factura N° 003-0001411 relacionada a los costos de construcción incurridos por los proveedores

y en los periodos de abril a diciembre de 2009, por la suma de US\$ 1 176 941,21, y que procede dicho desconocimiento del costo del intangible en el extremo de las Facturas N° y por

²⁷ En base a la misma documentación que obra en autos.



Tribunal Fiscal

Nº 10934-9-2023

no cumplir los conceptos contenidos en estas con el principio de causalidad respecto de la recurrente; así como que procede considerar el inicio de la amortización y el plazo de la amortización de 9 años para el citado intangible, determinados por la Administración; y, en ese sentido, corresponde revocar la resolución apelada a fin de disponer que la Administración recalcule el reparo objeto de análisis por la amortización en exceso calculada respecto del referido intangible para el ejercicio 2011, considerando lo antes expuesto.

Que sobre lo señalado por la recurrente en cuanto a que la Administración ha confirmado el reparo respecto de las Facturas N° y , a pesar que los desembolsos cumplen con el principio de causalidad; cabe señalar que, como se aprecia de los considerandos antes glosados de la Resolución N° 08441-5-2023, este Tribunal estableció motivadamente que los conceptos consignados en las aludidas facturas no cumplían con el principio de causalidad respecto de la recurrente, por lo que no procedía su inclusión para determinar el valor amortizable del intangible, siendo que lo señalado en contrario no resulta atendible.

Que sobre el particular, debe agregarse que, tal como señaló este Tribunal en la Resolución N° 08504-5-2023, si bien la recurrente puede obligarse a entregar una determinada suma de dinero, ello no resulta suficiente para acreditar que dicho gasto estuvo destinado al desarrollo de sus actividades, ni exige a la recurrente de acreditar la causalidad de dicho gasto, más aún si se tiene en cuenta que de acuerdo con el criterio expuesto por este Tribunal en la Resolución N° 04831-9-2012, es a la recurrente a quien le correspondía acreditar el cumplimiento de los requisitos exigidos por la Ley del Impuesto a la Renta para la deducción del gasto, debiendo precisarse que este Tribunal ha verificado que tales desembolsos constituyeron obligaciones contractuales a cargo de y no de la recurrente, por lo que no debían formar parte del valor del intangible.

Que en lo que respecta a lo indicado por la recurrente en cuanto a que no corresponde la aplicación del principio de causalidad para la determinación del costo amortizable de un intangible por lo que el reparo no se encuentra debidamente formulado; cabe precisar que al analizar el costo del intangible no se puede excluir la verificación de la causalidad de las erogaciones, toda vez que el costo del intangible tiene efecto en la determinación de la renta neta imponible a través de la deducción de la amortización, la cual debe cumplir con el principio de causalidad, por lo que su alegato no resulta amparable²⁸.

Que en cuanto a lo mencionado por la recurrente en el sentido que la Administración confirmó indebidamente el reparo a los servicios prestados por , y , vinculados a la Factura N° , al considerar que se tratan de liberalidades a favor de ; debe indicarse que tal como se desprende de los considerandos glosados, este Colegiado ha establecido que no corresponde el desconocimiento del costo del intangible en el extremo de la Factura N° relacionada a los costos de construcción incurridos por los proveedores , y en los periodos de abril a diciembre de 2009, por la suma de US\$ 1 176 941,21, y que estos no corresponden a liberalidades.

Que respecto a lo sostenido por la recurrente en cuanto a que el plazo de amortización se debe considerar desde el ejercicio 2009 dado que en ese año se realizó la entrega de la Presa Bamputañe y se cumplió con el requisito del pago del intangible, y que el plazo de amortización correcto es de 7 años; es del caso anotar que, de acuerdo a los considerandos antes glosados, este Tribunal de forma motivada ha establecido que correspondía que se comenzara a amortizar el costo del intangible desde que comenzó a generar beneficios económicos y hasta la culminación de estos, esto es, desde el año 2007 y hasta la culminación del Contrato de Suministro de Electricidad, es decir, hasta el año 2015, por lo que el plazo de amortización resultante es de 9 años, tal como estableció la Administración. En efecto, de acuerdo a lo señalado en los considerandos precedentes, el intangible generado por el Contrato de Suministro de Electricidad, por medio del cual se comprometió a suministrar a la recurrente electricidad por el periodo comprendido entre el 1 de enero de 2007 al 31 de diciembre de 2015, debe amortizarse a partir del ejercicio 2007, periodo a partir del cual el intangible se afectó a la generación de rentas gravadas, por el plazo estipulado en el contrato. Asimismo, es menester precisar que, conforme se ha señalado en la Resolución N° 08441-5-2023, antes glosada, emitida a la recurrente, no resulta correcto que se difiera la amortización a la oportunidad en la cual se efectúa el pago del íntegro del precio, toda vez que diferir la amortización hasta que se complete el

²⁸ En similar sentido se ha pronunciado este Tribunal en la Resolución N° 08441-5-2023, emitida a la recurrente.



Tribunal Fiscal

Nº 10934-9-2023

pago del precio contraviene el principio de causalidad, debiendo agregarse que si bien en la Resolución N° 01930-5-2010 se hace referencia a "precio pagado" tal como se señala en la norma legal, en la Resolución N° 10942-3-2016 se desarrolla que no puede entenderse literalmente al precio efectivamente desembolsado, puesto que ello generaría que mientras no se pague el íntegro del intangible adquirido, el contribuyente no pueda deducir gasto o amortización alguna, a pesar que el intangible haya empezado a utilizarse en la generación de la renta gravada.

Que es menester precisar que a través de la presente resolución se ha levantado en parte el reparo en relación con el costo amortizable del activo intangible, y mantenido el reparo en cuanto al inicio del cómputo del periodo de amortización desde el 2007 y el plazo de amortización determinado por la Administración, correspondiendo que esta efectúe el recálculo del reparo, como se mencionó anteriormente.

3. Exceso de depreciación de la Presa Pillones

Que del Anexo N° 2 y punto 6 del Anexo N° 4 a la Resolución de Determinación N° (folios 12014 a 12031 y 12280), se aprecia que la Administración reparó la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, por la depreciación en exceso asociada con el costo computable de la Presa Pillones construida por la recurrente en copropiedad con al advertir un importe incluido en dicho costo que calificaba como un préstamo a favor de , por US\$ 393 343,00, citando como base legal, entre otros, los artículos 20, 37, 38 y 40 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que la recurrente sostiene que la Administración se sustenta erróneamente en una interpretación aislada de los acuerdos que suscribió con para la construcción de la Presa Pillones, pues de una interpretación conjunta del Convenio Marco para la Inversión en la Presa Pillones, el Contrato de Consorcio para la Construcción de dicha presa y el Contrato de Resolución, se evidencia que la finalidad del consorcio era la construcción de la citada presa, y no efectuar préstamos.

Que explica que el 1 de octubre de 2001, suscribió con el Convenio Marco para la Inversión en la Presa Pillones, a fin de que ambas partes puedan satisfacer sus requerimientos de agua; siendo que, luego, el 20 de abril de 2004, suscribió con el Contrato de Consorcio para la Construcción de dicha presa, mediante el cual acordaron desarrollar en forma conjunta la ejecución del diseño, construcción, equipamiento, control y operación de la Presa Pillones. Precisa que, del contenido de tales acuerdos, se desprende que ambas partes se comprometieron a realizar inversiones conjuntas única y exclusivamente para llevar a cabo el proyecto. Añade que, toda vez que el proyecto no pudo cumplirse en el plazo estipulado, suscribió con el Contrato de Resolución, a través del cual se dio por concluido el contrato de consorcio, por lo que reconoció su aporte total y liquidó los aportes no invertidos en el proyecto, y por ende, toda vez que existían aportes no invertidos, las partes dejaron constancia de la existencia de un denominado "crédito". el cual se encuentra referido a los aportes no invertidos en el proyecto que serían devueltos por en la medida que no hayan sido destinados en definitiva a la construcción de la presa, no pudiendo sostenerse que los aportes que efectuó fueron a título de préstamo o financiamiento a favor de ya que dichos aportes formaban parte de la inversión cumplida, según los porcentajes de participación estipulados en el contrato de consorcio (40% para ella y 60% para). Apunta que, a partir de la Liquidación Final suscrita con , se confirma que el importe otorgado a dicha empresa por US\$ 2 341 518,72 formaba parte de su alícuota sobre el costo total de la presa.

Que menciona que el Laudo Arbitral recaído en el Expediente N° define la naturaleza de la Liquidación Final y confirma que el aporte corresponde a inversiones destinadas al proyecto de construcción de la Presa Pillones, y confirma que el importe ascendente a US\$ 2 341 518,72 corresponde al costo incurrido en la presa.

Que expresa que la posición de la Administración vulnera el derecho constitucional a que se respete un laudo que ha adquirido la autoridad de cosa juzgada, y cita la sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° , así como las Resoluciones N° 02116-5-2006 y 17319-5-2013.

Que mediante escrito de alegatos reitera sus argumentos, y enfatiza que el laudo arbitral adjuntado confirma que el importe de US\$ 2 341 518,72 incrementó el valor del costo de su alícuota en la Presa Pillones, y que dicho laudo tiene el carácter de cosa juzgada.



Tribunal Fiscal

Nº 10934-9-2023

Que al respecto, mediante el punto 5 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° 1 (folios 4923, 4924 y 4934), la Administración dio cuenta de lo siguiente:

- De la revisión de la información y documentación proporcionada durante la fiscalización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008 observó que la recurrente celebró un contrato de consorcio con la empresa [REDACTED] para la construcción de la Presa Pillones, participando la recurrente con el 40% y [REDACTED] con el 60%, siendo la finalidad de dicho acuerdo la de incrementar el suministro permanente del recurso hídrico (agua) desde el río Chili, para poder operar el proyecto de expansión de las actividades mineras de la recurrente en su planta de concentrados. Luego, advirtió que el 27 de diciembre de 2006, la recurrente y [REDACTED] suscribieron la segunda adenda al contrato de resolución del consorcio, en la que se indicó que, de los US\$ 7 540 389,00 aportados por la recurrente, quedó sin ejecutar el importe de US\$ 2 341 518,72, que califica como un crédito otorgado por la recurrente que debía ser devuelto por [REDACTED] sin intereses.
- En ese sentido, el importe de US\$ 2 341 518,72 descontando el IGV²⁹, no podía ser considerado como parte del costo computable del activo Presa Pillones, toda vez que tal importe no correspondía a un aporte de la recurrente para su construcción, sino que se trataba de un préstamo otorgado por esta en favor de EGASA; y, por ende, dentro de la depreciación tributaria que la recurrente había considerado para la determinación de la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, no debía estar aquella originada por el importe de US\$ 1 966 715,68 (sin incluir el 19% del IGV respecto del importe de US\$ 2 341 518,72).
- Por tanto, la observación a la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, por el exceso de depreciación del citado activo ascendía a US\$ 393 343,00, que resultaba de aplicar al importe de US\$ 1 966 715,68 la tasa de depreciación del 20% aplicada por la recurrente.
- En atención a ello, solicitó a la recurrente que presente y/o exhiba la documentación y/o información que permita desvirtuar la observación efectuada.

Que en respuesta a dicho requerimiento, la recurrente presentó un escrito (folios 4752 a 4755), en el que manifestó lo siguiente:

- El 27 de abril de 2004 suscribió con [REDACTED] el Contrato de Consorcio para la Construcción de la Presa Pillones, mediante el cual acordó con dicha empresa desarrollar en forma conjunta la ejecución del diseño, construcción, equipamiento, control y operación de la Presa Pillones, obligándose a aportar tal empresa el 60% y ella el 40% del costo total que involucrara la construcción de la referida presa, y, como resultado de ello, las alícuotas en la propiedad de dicha presa se distribuirían según los mismos porcentajes, reconociendo un régimen de copropiedad en la Presa Pillones. Luego, el 7 de abril de 2005, suscribió con [REDACTED] el Contrato de Resolución del Consorcio, mediante el cual se daba por finalizado el contrato de consorcio, siendo que, en dicho contrato, se reiteró el porcentaje de distribución y se dejó constancia de que las partes se mantenían en el régimen de copropiedad sobre la citada presa, dejándose establecido además que el proyecto aún no estaba terminado. Posteriormente a la resolución del contrato de consorcio, ella y [REDACTED] realizaron mayores inversiones a las acordadas inicialmente con la finalidad de concluir la construcción de la Presa Pillones, habiéndose pactado en el contrato de consorcio que el porcentaje de copropiedad podía ajustarse al finalizar el Proyecto de la Presa Pillones. En ese sentido, el 30 de mayo de 2011, suscribió con [REDACTED] la Liquidación Final de Obra Presa Pillones, en la que se tomó en consideración las mayores inversiones que ambas partes realizaron, manteniéndose los porcentajes de copropiedad (60% y 40%).
- El 31 de julio de 2013, [REDACTED] presentó su petición de arbitraje ante la Cámara de Comercio e Industria de Arequipa, siendo que, sobre el particular, el Tribunal Arbitral emitió un laudo en el que analizó la referida liquidación final, y señaló que todas las inversiones destinadas para la construcción de la Presa Pillones serían compartidas por [REDACTED] y ella, y que, con la finalización de la construcción de la presa se habían determinado los aportes de cada una de las partes. Por ende, en el referido laudo, el importe de US\$ 2 341 518,72 fue considerado como un aporte, y, por tanto, parte del costo final de la presa, reconociendo así el Tribunal Arbitral que su inversión final fue de S/ 40 614 744,35.
- En virtud de lo anterior, no procedería la observación efectuada por la Administración, quien califica al importe observado como un préstamo.

²⁹ Impuesto General a las Ventas.



Tribunal Fiscal

Nº 10934-9-2023

Que del punto 5 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° (folios 4778 a 4780), se aprecia que la Administración dejó constancia de lo señalado por la recurrente, y reiteró que, de acuerdo a la cláusula segunda de la Segunda Adenda del Contrato de Resolución del Consorcio, se dejó establecido que de los US\$ 7 540 389,00, que la recurrente había aportado, no utilizó un importe US\$ 2 341 518,78, el cual quedó como un crédito otorgado por la recurrente a , por lo que dicho importe no podía ser considerado como costo computable de la Presa Pillones, toda vez que tal importe no correspondía a un aporte de la recurrente para la construcción de dicho activo, sino a un préstamo efectuado por esta a . Agregó que, en relación con el laudo arbitral referido por la recurrente, esta no cumplió con presentar documentación alguna que pruebe que el importe observado se encontrara dentro del importe que se habría señalado en dicho laudo. Por lo anterior, y en los términos establecidos en el Requerimiento N° , observó el importe de US\$ 393 343,00.

Que posteriormente, a través del ítem 7 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° (folio 3989), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente las conclusiones del procedimiento de fiscalización, entre ellas, la observación señalada en el considerando precedente, a fin de que presentara sus descargos.

Que en respuesta a dicho requerimiento, la recurrente presentó un escrito (folios 3887 a 3896), en el que señaló que la Administración estaba interpretando de manera aislada la Segunda Adenda al Contrato de Resolución del Consorcio para la construcción de la Presa Pillones, pues de una interpretación conjunta de los acuerdos celebrados con no se podía calificar al importe observado como un crédito o financiamiento otorgado a favor de tal empresa, siendo que el laudo arbitral confirmaba que los aportes correspondían a inversiones destinadas a la ejecución del proyecto de Presa Pillones. Manifestó que, del convenio marco y del contrato de consorcio se podía verificar que se comprometió conjuntamente con a llevar a cabo un proyecto que involucraba el diseño, construcción, equipamiento, control de la ejecución y operación de la Presa Pillones, por lo que los aportes efectuados estaban única y exclusivamente destinados a las actividades propias del proyecto, en función al porcentaje de participación estipulado, y que, cuando se determinó que el proyecto no podía cumplirse, se suscribió el Contrato de Resolución que dio por concluido el Contrato de Consorcio, en el que se hizo referencia a un crédito entendido como los aportes no invertidos en el proyecto que serían devueltos por , en la medida que no sean destinados en definitiva a la construcción de la presa. Anotó que la segunda adenda del Contrato de Resolución en la que se sustenta la Administración solo tuvo por finalidad ampliar el plazo de cancelación del aporte no invertido en el proyecto, y que resultaba claro que a partir del Acuerdo de Liquidación Final de Obra – Presa Pillones suscrito el 30 de mayo de 2011, ella y confirmaron que el importe observado formaba parte del valor de la alícuota sobre el costo total de la presa, por lo que tenía carácter de inversión. Concluyó que, en atención a lo indicado, el importe observado debe incorporarse al costo de la Presa Pillones.

Que del punto 7 del Resultado del Requerimiento N° (folios 3953 a 3958/vuelta), la Administración dejó constancia de los argumentos formulados por la recurrente, y manifestó que, contrario a lo expresado por esta, no efectuó una interpretación aislada, siendo que el importe de US\$ 2 341 518,72, descontado el IGV, no podía ser considerado como parte del costo computable de la Presa Pillones, porque tal importe no correspondía en estricto a un aporte de la recurrente para la construcción de la citada presa sino a un préstamo (crédito) en favor de , por lo que no resultaba correcto que se considere para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, la depreciación sobre el importe de US\$ 1 966 715,68 (monto sin incluir el IGV), toda vez que dicho importe no fue destinado para la construcción de la Presa Pillones. Preciso que, en relación con el laudo arbitral, la recurrente no cumplió con presentar la documentación correspondiente, y que, de los párrafos del referido laudo, glosados por la recurrente en su escrito, si bien se apreciaba que se concluyó que la inversión final fue de S/ 40 614 744,35, aquella no proporcionó ninguna documentación que pruebe que el importe observado se haya encontrado dentro de tal monto. Por lo anterior, mantuvo la observación efectuada por el importe de US\$ 393 343,00.

Que al respecto, el inciso f) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta dispone que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría son deducibles las depreciaciones por desgaste u obsolescencia de los bienes del activo fijo y las mermas y desmedros de existencias debidamente acreditados.

Que el artículo 38 de la citada ley, señala que el desgaste o agotamiento que sufran los bienes del activo fijo que los contribuyentes utilicen en negocios, industria, profesión u otras actividades productoras de



Tribunal Fiscal

Nº 10934-9-2023

rentas gravadas de tercera categoría, se compensará mediante la deducción por las depreciaciones admitidas en esta ley. Las depreciaciones a que se refiere el párrafo anterior se aplicarán a los fines de la determinación del impuesto y para los demás efectos previstos en normas tributarias, debiendo computarse anualmente y sin que en ningún caso puedan hacerse incidir en un ejercicio gravable depreciaciones correspondientes a ejercicios anteriores. Cuando los bienes del activo fijo sólo se afecten parcialmente a la producción de rentas, las depreciaciones se efectuarán en la proporción correspondiente.

Que a su vez, el artículo 41 de la anotada ley indica que las depreciaciones se calcularán sobre el valor de adquisición o producción de los bienes o sobre los valores que resulten del ajuste por inflación del balance efectuado conforme a las disposiciones legales en vigencia.

Que el artículo 20 de la anotada ley, modificado por el Decreto Legislativo N° 979, establece que la renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable, agregando que cuando tales ingresos provengan de la enajenación de bienes, la renta bruta estará dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados, entendiéndose como tal, al costo de adquisición, producción o construcción, o, en su caso, el valor de ingreso al patrimonio o valor en el último inventario determinado conforme a Ley, ajustados de acuerdo a las normas de ajuste por inflación con incidencia tributaria, según corresponda.

Que de otro lado, de acuerdo con el artículo 59 del Decreto Legislativo N° 1071, Decreto Legislativo que norma el arbitraje, todo laudo es definitivo, inapelable y de obligatorio cumplimiento desde su notificación a las partes; asimismo, el laudo produce efectos de cosa juzgada.

Que en el presente caso, se tiene que la controversia se centra en establecer si el importe objeto de reparo, correspondió a un exceso de depreciación calculado en base a un costo depreciable que contenía un monto de préstamo (crédito) por parte de la recurrente en favor de [redacted] que no fue utilizado en la construcción del activo Presa Pillones, y por tanto, no debía formar parte del costo depreciable del mismo, como sostiene la Administración, o, por el contrario, si dicho monto formó parte de la inversión cumplida por la recurrente, según los porcentajes de participación estipulados en el contrato de consorcio (40% para ella y 60% para EGASA), que debía formar parte del costo depreciable del referido activo, y, por ende, no existe ningún exceso de depreciación respecto de dicho activo que deba repararse, como alega la recurrente. En ese sentido, corresponde a este Tribunal emitir pronunciamiento al respecto.

Que sobre el particular, obra en autos el Laudo Arbitral emitido en el Expediente N° [redacted], en el que participa como demandante, [redacted], y, como demandado, la recurrente (folios 2282/vuelta a 2363); así como también la Segunda Adenda al Contrato de Resolución del Consorcio para la Construcción de la Presa Pillones de 27 de diciembre de 2006 (folios 2280 y 2281); la Tercera Adenda al Contrato de Resolución del Consorcio para la Construcción de la Presa Pillones de 24 de enero de 2008 (folios 11399 a 11401); y, la Liquidación Final de Obra Presa Pillones de 30 de mayo de 2011 (folios 12486 a 12490); documentos que, a su vez, han sido referenciados y/o descritos en el citado laudo arbitral.

Que del contenido de los documentos antes expuestos, se desprenden los hechos y circunstancias que se describen a continuación:

Que el 1 de octubre de 2001, la recurrente y [redacted] suscribieron el "Convenio Marco para la Inversión en la Construcción de la Presa Pillones", en el que acordaron: i) que la inversión a tal efecto iba a realizarse por un monto aproximado de US\$ 17 137 249,00, y ii) una participación del 60% para [redacted] y un 40% para la recurrente del total de inversión, considerando que el volumen útil estimado de la Presa Pillones era de 71 millones de metros cúbicos.

Que posteriormente, el 20 de abril de 2004, la recurrente y [redacted] suscribieron el Contrato de Consorcio para la Construcción de la Presa Pillones, acordando desarrollar en forma conjunta la ejecución del diseño, construcción, equipamiento, control y operación de la Presa Pillones, con, entre otros, los siguientes detalles principales: el monto de inversión calculado a ese momento ascendió a US\$ 17 137 249,00; el aporte de [redacted] del 60% de inversión y un aporte de la recurrente del 40% de la inversión, lo que constituye un régimen de copropiedad; y, el porcentaje de copropiedad debía ajustarse al finalizar el proyecto, conforme al resultado de la liquidación efectuada por los aportes reales y efectivos de ambas partes.



Tribunal Fiscal

Nº 10934-9-2023

Que el aludido contrato de consorcio fue materia de tres modificaciones, las dos primeras relacionadas a la vigencia del contrato, ampliándose la misma hasta el 12 de abril de 2005, y la tercera modificación, suscrita el 21 de marzo de 2005, por medio de la cual se dejó constancia que la recurrente cumplió con aportar el importe de US\$ 4 463 872,00, y , a su vez, se comprometía a hacer entrega a el importe de US\$ 3 076 518,00, con lo que se completaría el saldo pendiente para cubrir la totalidad de su aporte equivalente al 40% del valor de la obra cuyo presupuesto ampliado a dicha fecha fue de US\$ 18 850 973,00, y se dejó constancia que , asumiría cualquier costo adicional que pudiera surgir para la culminación de la obra, sin que ello altere el derecho de propiedad que correspondía a la recurrente, aunque los porcentajes puedan variar en razón a la variación determinada por mayores inversiones sobre los US\$ 18 850 973,00.

Que asimismo, el 7 de abril de 2005, la recurrente y , suscribieron la Resolución del Contrato de Consorcio, estableciendo que, en caso venza el plazo para la construcción de la Presa Pillones sin que se concluya *"quedaba como crédito otorgado por Cerro Verde a favor de la , la suma de US\$ 3 076 518,00; la que debería ser devuelta por , a Cerro Verde durante el ejercicio 2005, y sin intereses"*.

Que el 1 de julio de 2005, la recurrente y suscribieron la denominada "Acta de Ajuste de Liquidación de Aportes del Contrato para la construcción de la Presa Pillones", siendo que en dicha acta se ajustó el monto del crédito que fue asumido por en favor de la recurrente, y que se deriva de la diferencia aportada por esta última y no invertida en la obra a la fecha de la Resolución del Contrato de Consorcio, monto que fue ajustado de US\$ 3 076 518,00 a US\$ 2 341 518,72, indicándose que el anotado ajuste fue producto de Documentos de Atribución que no fueron emitidos hasta el momento de suscribir el Contrato de Resolución del Consorcio.

Que la Resolución del Contrato de Consorcio antes citada fue modificada en tres oportunidades:

- La primera adenda fue suscrita el 21 de diciembre de 2005, en la que y la recurrente dispusieron modificar la cláusula referida al porcentaje de ejecución de la obra al 5 de abril de 2005 a 70,72%, así como en lo referido al plazo acordado dentro del cual debía devolver a la recurrente el crédito otorgado por el importe de US\$ 2 341 518,72.
- La segunda adenda se suscribió el 27 de diciembre de 2006. A través de esta adenda, las partes acordaron ampliar el plazo de devolución del crédito otorgado por el monto de US\$ 2 341 518,72, y modificar la tercera cláusula de la Resolución de Contrato de Consorcio, en los siguientes términos:

"TERCERA: ESTIPULACIONES DERIVADAS DEL ACUERDO DE RESOLUCIÓN

Como consecuencia de la resolución de EL CONTRATO a que se refiere la cláusula anterior, las partes dejan constancia de lo siguiente:

- a) EGASA declara y reconoce que CERRO VERDE ha cumplido con realizar la totalidad de los aportes y obligaciones que le correspondían con motivo de la ejecución de EL CONTRATO, por un monto total de US\$ 7 540 389,00 que equivale al 40% del valor total del proyecto integral de la "Presa Pillones" y que declara tener recibidos.*
 - b) EGASA declara que al 7 de abril de 2005 la Obra se encuentra ejecutada en un 70,72% y de los montos aportados por CERRO VERDE a la fecha han sido invertidos US\$ 5 198 871,28 que equivalen al 40% del total invertido en el Proyecto Integral de la "Presa Pillones" a dicha fecha: consecuentemente EGASA reconoce a CERRO VERDE la propiedad sobre ese porcentaje de derechos en la porción construida en la presa, y la alícuota proporcional al 40% del terreno sobre la que está concluida.*
 - c) La diferencia aportada por CERRO VERDE y no invertida en la obra a la fecha asciende a la suma de US\$ 2 341 518,72; que como consecuencia de la presente resolución quedan como crédito otorgado por CERRO VERDE a favor de que deberá ser devuelto por hasta el mes de abril de 2007, sin intereses. Este crédito ha sido expresamente reconocido por el Directorio de l en fecha 14 de marzo de 2005 y conocido por la Junta General de Accionistas de \ del pasado 31 de marzo de 2005."*
- La tercera adenda se suscribió el 24 de enero de 2008. En esta se convino que el crédito otorgado por la recurrente sería devuelto por cuando se efectúe la liquidación final de la obra, en los



Tribunal Fiscal

Nº 10934-9-2023

siguientes términos:

"TERCERA: ESTIPULACIONES DERIVADAS DEL ACUERDO DE RESOLUCIÓN

Como consecuencia de la resolución de EL CONTRATO a que se refiere la cláusula anterior, las partes dejan constancia de lo siguiente:

"(...)

- c) La diferencia aportada por CERRO VERDE y no invertida en la obra a la fecha asciende a US\$ 2 341 518,72; que como consecuencia de la presente resolución quedan como crédito otorgado por _____ a favor de _____ que deberá ser devuelto por _____ a CERRO VERDE cuando se efectúe la liquidación final de la obra, sin intereses. Este crédito ha sido expresamente reconocido por el Directorio de _____ del 14 de marzo de 2005 y conocido por la Junta General de Accionistas de _____ del pasado 31 de marzo de 2005."

Que luego, el 30 de mayo de 2011, _____ y la recurrente suscribieron la Liquidación Final de Obra Presa Pillones. En la citada liquidación, además de darse cuenta de los antecedentes antes descritos, se estableció en la cláusula segunda que el objeto de dicha liquidación era que las partes acuerden:

"2.1 Aprobar la Liquidación Final de la Presa Pillones y, dentro del marco de dicho proceso, _____ y CERRO VERDE acuerdan cancelar el íntegro del préstamo de CERRO VERDE mediante la transferencia de derechos de propiedad de la Presa Pillones, en el porcentaje equivalente a US\$ 2 341 518,72 (...).

2.2 EGASA efectuó inversiones en la Presa Pillones por el importe de S/ 82 173 287,24 (...), sin incluir IGV.

2.3 CERRO VERDE realizó inversiones en la Presa Pillones por el monto de S/ 19 363 573,64 (...), sin incluir IGV, en calidad de copropietario de la Presa Pillones, obras que han redundado en la seguridad de la misma, por lo que corresponde reconocer tales inversiones como copropiedad en la Presa Pillones.

2.3 En consecuencia, con las inversiones señaladas en las sub cláusulas 2.2 y 2.3 del presente documento, la Liquidación Final de la Presa queda aprobada en el monto total de S/. 101 536 860,88 (...) sin incluir IGV; y en aplicación de lo establecido en el Reglamento de Copropiedad de fecha 27 de abril de 2004; corresponde a _____ el porcentaje de copropiedad de 60%, equivalente a S/ 60 922 116,53 (...) sin incluir IGV; del mismo modo corresponde a CERRO VERDE la copropiedad del 40%, equivalente a S/ 40 614 744,35 (...), sin incluir IGV.

El porcentaje asignado a cada una de las partes corresponde a la copropiedad sobre los bienes inmuebles (terrenos, construcciones, etc.) y bienes muebles (equipos, maquinaria, materiales, entre otros), que forman parte integrante y accesorio de la Presa Pillones.

2.4 De esta manera queda aprobada la Liquidación Final de Inversión de la Presa Pillones, conforme al siguiente detalle:

	EGASA	CERRO VERDE	TOTAL
Inversión	82 173 287,24	19 363 573,64	101 536 860,88
Atribuido durante vigencia de Consorcio	(14 774 363,49)	14 774 363,49	0,00
EGASA transfiere a CERRO VERDE derechos de copropiedad, según Reglamento de Copropiedad y Clausula 2.4 de la Liquidación Final de la Obra Pillones 40% de S/ 82 173 287,24 = 32 869 314,89 (-) 14 774 363,49	(18 094 951,40)	18 094 951,40	0,00



Tribunal Fiscal

Nº 10934-9-2023

(... transfiere a derechos de copropiedad, según Reglamento de copropiedad y Cláusula 2.4 de la Liquidación Final de la Obra Pillones 60% de S/ 19 363 573,64 ascendente a S/ 11 618 144,18	11 618 144,18	(11 618 144,18)	0,00
Total Participación S/	60 922 116,53	40 614 744,35	101 536 860,88
Total Participación en %	60%	40%	100%

y se transferirán los derechos de copropiedad de las inversiones efectuadas por cada una de ellas, emitiendo al efecto los comprobantes de pago correspondientes, que incluirán el Impuesto General a las Ventas, hasta completar los montos y porcentajes de participación establecidos en la liquidación precedente. (...).

Que sobre el contenido de la precitada liquidación final surgió la controversia que fue sometida al referido arbitraje tramitado con el Expediente N° ... en el que se emitió el Laudo Arbitral, en el que participa como demandante, ..., y, como demandado, la recurrente. Al respecto, en el rubro XIV. Análisis de la Materia Controvertida, el Tribunal Arbitral, consideró, entre otros, las siguientes premisas:

"278. (...), cabe anotar que la Liquidación Final de la Presa Pillones representa el punto final de los costos de participación en la construcción de la Presa Pillones, realizada por ... y ..."

(...)

280. De lo relatado por ambas partes, así como de la documentación brindada, se tiene que ... y ... buscaban invertir conjuntamente en el desarrollo de la Presa Pillones.

(...)

293. Ahora bien, en este acto, el Tribunal Arbitral considera necesario anotar que la Liquidación Final de Obra Presa Pillones se constituye como una liquidación sui generis.

294. En efecto, es de destacar que no estamos frente al clásico supuesto en el que el contratista presenta a la entidad (pública o privada) el detalle del costo final de la obra/servicio que le fue encargado. En dicho supuesto, la liquidación se constituye como un documento unilateral, expedido, por una parte, frente al cual la otra (la entidad) otorga -o no- su conformidad.

295. Por contraste, la Liquidación Final de Obra Presa Pillones constituye una declaración bilateral, en la que ... y ... precisan y finalizan cuestiones relativas a la construcción de la Presa Pillones.

(...)

298. Cabe anotar, por cierto, que la Liquidación Final de la Obra Presa Pillones subsume todo lo señalado en los numerales 2.1, 2.2, 2.3, 2.3 (sic) en el cuadro del numeral 2.4. Este cuadro constituye la declaración última de las partes en cuanto a la liquidación de la Presa Pillones.

(...)

317. Este Tribunal Arbitral debe preferir aquella interpretación en la que el acto jurídico tenga sentido y resulte útil. Sobre ello, es que debe considerarse al cuadro del numeral 2.4 de la Liquidación Final de Obra Presa Pillones como un finiquito de inversiones cruzadas.

318. Así, la Liquidación Final de Obra Presa Pillones, en realidad, contiene la operación aritmética de compensación y extinción de las deudas cruzadas entre ... y ...

319. En efecto, al observar el cuadro contenido en el numeral 2.4 de la Liquidación Final de Obra Presa Pillones, se aprecia que la liquidación constituye una operación de asignación de fracciones de deudas según el porcentaje que a cada parte le correspondía asumir de acuerdo a su alicuota (60% para ... 40% para ...). (...)"³⁰.

³⁰ Los subrayados son agregados y nuestros.



Tribunal Fiscal

Nº 10934-9-2023

Que ahora bien, del análisis del contenido de los documentos antes descritos es posible advertir que, tal como señala la recurrente, el importe de US\$ 2 341 518,72 formó parte de la inversión cumplida por esta según los porcentajes de participación estipulados en el contrato de consorcio (40% para ella y 60% para) y que se mantuvieron hasta la celebración de la Liquidación Final de Obra Presa Pillones. En efecto, de un análisis conjunto de los documentos presentados por la recurrente, los cuales hacen referencia a la celebración de diversos actos jurídicos celebrados entre esta y la empresa , que tenían como fin último que ambas partes participen como inversionistas en forma conjunta en la construcción de la Presa Pillones, se desprende que tales partes acordaron una participación del 60% para y del 40% para la recurrente respecto del total del monto invertido en la construcción de la citada presa, bajo un régimen de copropiedad, y si bien, a lo largo del proceso para la construcción de dicho activo, ambas partes adquirieron obligaciones consistentes en créditos y deudas cruzadas, entre las cuales estaba el crédito otorgado por la recurrente a favor de por el citado importe de US\$ 2 341 518,72, cuya cancelación se acordó en la Liquidación Final de Obra Presa Pillones, el referido importe formó parte del cálculo de la inversión final que efectuó la recurrente y al que se obligó contractualmente, vinculada a la construcción de la obra Presa Pillones, y no constituyó un crédito o préstamo cuyo análisis deba efectuarse de forma individual o fuera del contexto antes detallado, como lo ha hecho la Administración.

Que lo anterior se corrobora de las premisas extraídas del Laudo Arbitral presentado por la recurrente, de las cuales se puede advertir que el Tribunal Arbitral -quien se pronunció en torno a la controversia suscitada entre y la recurrente sobre el contenido de la Liquidación Final de Obra Presa Pillones-, señaló que la Liquidación Final de Obra Presa Pillones constituyó una declaración bilateral que representó el final de las cuestiones relacionadas a los costos de participación que ostentaban las partes en la construcción del activo Presa Pillones, lo que incluyó la operación aritmética de compensación y extinción de los importes por deudas cruzadas entre y la recurrente, dentro de los cuales estaba el importe de la deuda (de), esto es, el crédito (de la recurrente) por US\$ 2 341 518,72, y definió que mediante tal liquidación final se produjo un finiquito de inversiones cruzadas efectuadas por las partes, destinadas a la construcción del activo Presa Pillones. Cabe agregar que, si bien la Administración aduce que la recurrente no proporcionó ninguna documentación que pruebe que dentro del importe de la inversión final ascendente a S/ 40 614 744,35 al que se hace referencia en el Laudo Arbitral se haya encontrado el importe del crédito por US\$ 2 341 518,72, debe indicarse que en el párrafo 298 de dicho laudo, transcrito líneas arriba, dicho Tribunal advirtió que los acuerdos contenidos en la Liquidación Final de Obra Presa Pillones, entre ellos, la cancelación del crédito otorgado por la recurrente a favor de por el citado importe de US\$ 2 341 518,72 -contenido en el numeral 2.1 de dicha liquidación-, se encontraban subsumidos en el cuadro contenido en el numeral 2.4 de la referida liquidación -ilustrado líneas arriba-, el cual calcula como inversión final por parte de la recurrente el importe de S/ 40 614 744,35, coligiéndose que tal cálculo de inversión final, resulta de considerar, entre otros, el importe del referido crédito, por lo que lo mencionado por la Administración carece de asidero.

Que por lo expuesto, se tiene que el importe de US\$ 1 966 715,68 (US\$ 2 341 518,72 descontado el IGV), sobre el cual la Administración formula su reparo al considerar que no formó parte del costo depreciable del activo Presa Pillones, toda vez que, según su apreciación, dicho importe constituiría un préstamo de la recurrente a , que no fue destinado a la construcción del referido activo, y que por tanto, existiría un exceso de depreciación en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio fiscalizado; de acuerdo a los hechos y circunstancias detallados y suscitados en el caso particular, formó parte del cálculo de la inversión cumplida por la recurrente según los porcentajes de participación establecidos contractualmente, inversión que tuvo como destino la construcción del activo Presa Pillones. Por consiguiente, el reparo efectuado no se encuentra arreglado a ley, debiendo levantarse, y revocar la resolución apelada en este extremo.

Que estando al fallo expuesto, carece de relevancia emitir pronunciamiento sobre los demás argumentos esgrimidos por la recurrente en torno a este reparo.

Menor crédito con derecho a devolución por pagos a cuenta del Impuesto a la Renta originado por la menor compensación del Saldo a Favor Materia del Beneficio

Que de los Anexos N° 1 y 3 a la Resolución de Determinación N° (folios 12279 y 12283), se aprecia que la Administración consideró que el crédito con derecho a devolución contra el Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, por concepto de pagos a cuenta mensuales, ascendió a US\$ 479 260 854,00, y



Tribunal Fiscal

Nº 10934-9-2023

señaló como sustento de tal importe compensaciones efectuadas con el Saldo Favor Materia del Beneficio, por el importe total US\$ 46 541 058,00, más los pagos directos por el total de US\$ 432 719 796,00³¹.

Que la recurrente señala que la determinación de un menor crédito con derecho a devolución por pagos a cuenta del Impuesto a la Renta fue originada por la menor compensación del Saldo a Favor Materia del Beneficio. Precisa que el citado crédito se encuentra vinculado a la determinación del saldo a favor del exportador resultante de las Resoluciones de Determinación N° _____ a _____, giradas por el Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2011, cuya impugnación viene siendo tramitada ante este Tribunal, por lo que solicita que se ordene a la Administración estar a lo que se resuelva de manera definitiva en dicho procedimiento al momento de reliquidar la resolución de determinación impugnada.

Que como se aprecia del Anexo N° 3 a la Resolución de Determinación N° _____, el importe de US\$ 46 541 058,00 resulta de la menor compensación del Saldo a Favor Materia del Beneficio determinado por la Administración en el procedimiento de fiscalización del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2011, producto del cual se emitieron las Resoluciones de Determinación N° _____ a _____.

Que la recurrente interpuso recurso de reclamación contra las citadas Resoluciones de Determinación N° _____ a _____, emitidas por el Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2011, que fue declarado infundado mediante la Resolución de Intendencia N° _____, siendo que la recurrente interpuso recurso de apelación contra esta última.

Que cabe señalar que a través de la Resolución N° 10932-2-2023, este Tribunal resolvió el recurso de apelación formulado contra la aludida Resolución de Intendencia N° _____, disponiendo la reliquidación de los valores impugnados, por lo que, considerando ello, corresponde revocar la resolución apelada en este extremo a fin de que la Administración establezca el crédito con derecho a devolución por concepto de pagos a cuenta mensuales del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, debiendo tener en cuenta el resultado de la reliquidación de los valores ordenada por la precitada Resolución N° 10932-2-2023.

Que de acuerdo con el análisis efectuado en la presente instancia sobre la determinación efectuada al Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, según la cual se ha levantado el reparo por exceso de depreciación de la Presa Pillones, así como ordenado el recálculo del reparo por la amortización de activo intangible (Presa Bamputañe) no deducible y el crédito con derecho a devolución por concepto de pagos a cuenta mensuales del Impuesto a la Renta, corresponde que la Administración efectúe la reliquidación de la Resolución de Determinación N° _____.

Resoluciones de Determinación N° _____, a _____

Que de los Anexos N° 1 y 2 a los citados valores (folios 11993 y 11994), se aprecia que la Administración reparó el coeficiente a aplicar a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2011, en base a la determinación contenida en la Resolución de Intendencia N° _____ de 23 de junio de 2015 y la Resolución de Intendencia N° _____ de 4 de noviembre de 2015, que resolvieron los recursos de reclamación formulados contra las Resoluciones de Determinación N° _____ y _____, giradas por Impuesto a la Renta de los ejercicios 2009 y 2010, respectivamente; y a la menor compensación del saldo a favor materia del beneficio determinado por la Administración en la fiscalización del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2011 contra los citados pagos a cuenta³².

Que la recurrente sostiene que no resulta correcto que la Administración realice el cálculo del coeficiente aplicable a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de los meses de enero a diciembre de 2011, sobre la base de los reparos contenidos en las Resoluciones de Determinación N° _____ y _____, giradas por Impuesto a la Renta de los ejercicios 2009 y 2010, cuyas impugnaciones se

³¹ Cabe mencionar que la recurrente no cuestiona el cálculo de los citados pagos directos.

³² Cabe señalar que las citadas resoluciones de determinación también fueron giradas por la inclusión en el denominador o divisor utilizado para el cálculo del coeficiente aplicable a los citados pagos a cuenta, el efecto neto positivo de la diferencia de cambio; no obstante, el referido aspecto no fue cuestionado por la recurrente en su recurso de reclamación.



Tribunal Fiscal

Nº 10934-9-2023

encuentran pendientes de resolver por este Tribunal, puesto que su ejecutividad quedó suspendida, hasta que exista un pronunciamiento firme al respecto.

Que refiere que el cálculo efectuado para determinar el coeficiente de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2011, se realizó sobre la base de los elementos existentes al momento de efectuarse los mismos, conforme a lo dispuesto en el inciso a) del artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que indica que, de acuerdo a lo dispuesto en la Sentencia de Casación Nº 4392-2013 Lima, emitida por la Corte Suprema, la Administración no puede tener en consideración los resultados obtenidos en los procedimientos de fiscalización de los ejercicios 2009 y 2010 para modificar el coeficiente aplicable para determinar los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2011; por lo que este Tribunal, al resolver la presente impugnación, debe tener en cuenta la citada sentencia; y, dejar sin efecto los reparos efectuados, al tener dicha sentencia el carácter vinculada; y, en aplicación de lo dispuesto en la Norma III del Título Preliminar del Código Tributario.

Que de conformidad con lo dispuesto por el inciso a) del artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta, aplicable al caso de autos, los contribuyentes que obtuvieran rentas de tercera categoría abonarían con carácter de pago a cuenta del impuesto que en definitiva les correspondiera por el ejercicio gravable, dentro de los plazos previstos por el Código Tributario, cuotas mensuales que se determinarían sobre la base de aplicar a los ingresos netos obtenidos en el mes, el coeficiente resultante de dividir el monto del impuesto calculado correspondiente al ejercicio gravable anterior entre el total de ingresos netos del mismo ejercicio, siendo que los pagos a cuenta por los períodos de enero y febrero se fijarían utilizando el coeficiente determinado sobre la base del impuesto calculado e ingresos netos correspondientes al ejercicio precedente al anterior, y en este caso, de no existir impuesto calculado en el ejercicio precedente al anterior se aplicaría el método previsto en el inciso b) del mismo artículo (aplicación de 2% sobre los ingresos netos).

Que al respecto, de los anexos antes citados se tiene que para el cálculo del coeficiente aplicable a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero y febrero de 2011, la Administración tuvo en cuenta la determinación efectuada respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, contenida en la Resolución de Intendencia Nº _____ de 23 de junio de 2015, que resolvió la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación Nº _____, girada por dicho tributo y periodo. Del mismo modo, para el cálculo del coeficiente aplicable a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo a diciembre de 2011, la Administración tuvo en cuenta la determinación efectuada respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, contenida en la Resolución de Intendencia Nº _____ de 4 de noviembre de 2015, que resolvió la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación Nº _____, girada por dicho tributo y periodo.

Que cabe señalar que a través de la Resolución Nº _____ de 10 de octubre de 2023 y la Resolución Nº 08504-5-2023 de 12 de octubre de 2023, este Tribunal resolvió los recursos de apelación formulados contra las aludidas Resoluciones de Intendencia Nº _____ y _____, que resolvieron las reclamaciones presentadas contra las citadas Resoluciones de Determinación Nº _____ y _____, giradas por el Impuesto a la Renta de los ejercicios 2009 y 2010, respectivamente, ordenando la reliquidación de tales determinaciones.

Que en ese sentido, la Administración deberá recalcular el coeficiente aplicable a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2011, en función de la nueva determinación efectuada o que se efectúe con relación al Impuesto a la Renta de los ejercicios 2009 y 2010, en cumplimiento de las resoluciones del Tribunal Fiscal antes señaladas, por lo que corresponde revocar la resolución apelada en este extremo.

Que de otro lado, del Anexo Nº 1 a las Resoluciones de Determinación Nº _____ a _____, se tiene que la Administración dio cuenta de la menor compensación del Saldo a Favor Materia del Beneficio determinado en la fiscalización del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2011, producto del cual se emitieron las Resoluciones de Determinación Nº _____ a _____; contra los citados pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2011.



Tribunal Fiscal

Nº 10934-9-2023

Que sobre el particular, tal como fue indicado precedentemente, a través de la Resolución N° 10932-2-2023 de 27 de diciembre de 2023, este Tribunal resolvió el recurso de apelación formulado contra la aludida Resolución de Intendencia N° , disponiendo la reliquidación de las Resoluciones de Determinación N° a , por lo que, considerando ello, corresponde revocar la resolución apelada en este extremo a fin de que la Administración tenga en cuenta el resultado de dicha reliquidación para efectos de establecer el saldo a favor materia del beneficio que es compensable contra los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta materia de autos.

Que de acuerdo con lo señalado en los considerandos previos, corresponde que la Administración efectúe la reliquidación de las Resoluciones de Determinación N° a , relativas a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2011.

Que en cuanto a lo alegado por la recurrente en el sentido que no resulta correcto que la Administración realice el cálculo del coeficiente aplicable a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de los meses de enero a diciembre de 2011, sobre la base de los reparos contenidos en las Resoluciones de Determinación N° y , giradas por Impuesto a la Renta de los ejercicios 2009 y 2010, cuyas impugnaciones se encuentran pendientes de resolver por este Tribunal, puesto que su ejecutividad quedó suspendida, hasta que exista un pronunciamiento firme al respecto; cabe indicar que, de acuerdo con lo dispuesto por los artículos 9 y 203 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por el Decreto Supremo N° 004-2019-JUS, todo acto administrativo se considera válido en tanto su pretendida nulidad no sea declarada por autoridad administrativa o jurisdiccional según corresponda, y tendrá carácter ejecutorio, salvo disposición legal expresa en contrario, mandato judicial o que esté sujeto a condición o plazo conforme a ley. En tal sentido, en tanto tales actos no sean dejados sin efecto por este Tribunal o por la autoridad jurisdiccional, puede servir de sustento a la Administración para emitir pronunciamiento sobre otros asuntos vinculados con dicho acto. Sin perjuicio de ello, como se señaló, las impugnaciones contra las mencionadas resoluciones de determinación ya fueron materia de pronunciamiento por parte de este Tribunal.

Que en relación con los argumentos de la recurrente dirigidos a sostener que el cálculo efectuado para determinar el coeficiente de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2011, se realizó sobre la base de los elementos existentes al momento de efectuarse los mismos, conforme a lo dispuesto en el inciso a) del artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta, y que la determinación efectuada por la Administración contraviene el criterio establecido en la Sentencia de Casación N° 4392-2013 Lima, así como todos los argumentos conexos a ello; es del caso indicar que este Tribunal mediante la Resolución N° 05359-3-2017³³, que constituye precedente de observancia obligatoria, ha establecido el siguiente criterio: *"Corresponde la aplicación de intereses moratorios y sanciones por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, en caso que con posterioridad al vencimiento o determinación de la obligación principal se hubiera modificado la base de cálculo del pago a cuenta o el coeficiente aplicable o el sistema utilizado para su determinación por efecto de la presentación de una declaración jurada rectificatoria o de la determinación efectuada sobre base cierta por la Administración"*, siendo que según lo establecido por el acuerdo recogido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2002-10 de 17 de setiembre de 2002, los criterios adoptados por la Sala Plena del Tribunal Fiscal son de carácter vinculante para todos los vocales de este Tribunal, de modo que esta instancia no puede apartarse de ellos.

Que cabe anotar que el sentido de la referida jurisprudencia de observancia obligatoria no solo no ha sido modificado, sino que ha sido ratificado por la incorporación efectuada por el artículo 4³⁴ del Decreto Legislativo N° 1528 al artículo 34 del Código Tributario.

Que adicionalmente, a título informativo se hace notar que mediante la Sentencia de Casación N° 6619-2021 LIMA de 12 de enero de 2023, la Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República estableció como precedente vinculante para los órganos jurisdiccionales que: *"Corresponde el cobro de intereses moratorios a los pagos a cuenta del impuesto a la renta, cuando los mismos no fueron efectuados en la forma y por el íntegro del monto que corresponda en*

³³ Publicada en el diario oficial "El Peruano" el 8 de julio de 2017.

³⁴ El texto incorporado establece lo siguiente: *"Lo dispuesto en el presente artículo es aplicable incluso cuando, con posterioridad al vencimiento o determinación de la obligación principal, se hubiese modificado la base de cálculo del pago a cuenta o el coeficiente aplicable o el sistema utilizado para su determinación, por efecto de la presentación de una declaración jurada rectificatoria o de la determinación efectuada sobre base cierta por la Administración"*.



Tribunal Fiscal

Nº 10934-9-2023

cada oportunidad", habiendo destacado además que el precedente vinculante contenido en la Sentencia de Casación Nº 4392-2013 LIMA, que es invocado por la recurrente, comprendió únicamente las reglas que establecen los criterios para la interpretación de normas jurídicas de naturaleza tributaria, no habiéndose pronunciado directamente sobre el extremo referido a si corresponde o no la aplicación de intereses y sanciones por las modificaciones que afectan los pagos a cuenta.

Resoluciones de Multa Nº a

Que las anotadas resoluciones de multa (folios 12289 a 12314), fueron emitidas por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculadas al Impuesto a la Renta del ejercicio 2011 y los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2011.

Que la recurrente sostiene que las citadas resoluciones de multa se encuentran vinculadas a los reparos que sustentan las resoluciones de determinación impugnadas, por lo que solicita que también sean dejadas sin efecto, sobre la base de los argumentos desarrollados anteriormente.

Que refiere que la Administración la sancionó por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, debido a que declaró un importe menor por el pago a cuenta como resultado de haber aplicado un coeficiente menor; sin embargo, ello no se condice con lo tipificado en la norma en cuestión. Precisa que de la lectura de dicho artículo se aprecia que para la configuración de tal infracción, es necesario que concurren los siguientes elementos: i) Se aplique un coeficiente distinto al que correspondía al momento de determinarse los pagos a cuenta, y ii) Dicho cambio de coeficiente incida en la determinación de la obligación tributaria, esto es, que genere o evidencie un tributo omitido; no obstante, en su caso no se configuró el primer elemento en tanto determinó los pagos a cuenta oportunamente con los datos existentes en ese momento; por tanto, dado que los hechos que originan la reliquidación de los pagos a cuenta se produjeron con posterioridad al vencimiento del plazo para su abono, no puede considerarse que exista una omisión parcial en la declaración. Anota, respecto al segundo elemento, que la disposición normativa hace referencia a "la determinación de la obligación tributaria", por lo que debe entenderse que se refiere a que la inconsistencia en la declaración debe generar un tributo omitido, de ahí que en la Tabla I de Infracciones y Sanciones del Código Tributario se prevé que la sanción impuesta por incurrir en la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario se calcula en base al 50% del tributo omitido; siendo que los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta no califican como tributos, sino como obligaciones legales distintas (empréstitos forzosos).

Que precisa que no cuestiona que los pagos a cuenta son abonos establecidos por ley que tienen vinculación con la determinación del Impuesto a la Renta, sin embargo, ello no supone que por cualquier modificación de los pagos a cuenta se pueda imputar la citada infracción, dado que debe verificarse necesariamente la existencia de un tributo omitido, y cita las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 4184-2-2003 y 2600-5-2003. Indica que el criterio sobre la extinción de los pagos a cuenta, se ve reflejado en las Resoluciones de Determinación Nº a , emitidas por la omisión parcial en los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2011, toda vez que la Administración pese a que determinó omisiones referenciales por dichos pago a cuentas, no consideró para la emisión de los valores ningún importe omitido; sin embargo, para el cálculo de las multas impugnadas, la Administración consideró como "tributo omitido" la omisión referencial determinada en las citadas resoluciones de determinación. Expone que lo anterior denota que la Administración entiende que la expresión "que influyan en la determinación de la obligación tributaria" se refiere a la determinación de los pagos a cuenta, pese a que dicha obligación haya quedado extinta, pues con la declaración anual se determinó la totalidad de la obligación principal, considerando que es aplicable incluso sobre la base de "omisiones referenciales"; sin embargo, la correcta interpretación del numeral 1 del artículo 178 y la Tabla I del Código Tributario, exige que se evidencie un "tributo omitido", situación que no ocurrió en su caso.

Que de conformidad con el numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo Nº 135-99-EF, modificado por el Decreto Legislativo Nº 953, constituía infracción relacionada con el cumplimiento de obligaciones tributarias, no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les correspondía en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyeran en la determinación de la obligación tributaria y/o que generaran



Tribunal Fiscal

Nº 10934-9-2023

aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generaran la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares.

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

Que las Resoluciones de Multa N° _____ a _____, se sustentan en los reparos contenidos en las Resoluciones de Determinación N° _____ a _____, emitidas por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2011 y los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2011, cuya procedencia ha sido materia de pronunciamiento en la presente instancia, disponiéndose su reliquidación, por lo que corresponde resolver en igual sentido, debiéndose revocar la resolución apelada en este extremo y que la Administración proceda con la reliquidación de las multas según lo antes expuesto.

Que en cuanto al cuestionamiento de la recurrente sobre la configuración de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario respecto de los pagos a cuenta y a la sanción aplicable, en tanto estos no generan un "tributo omitido", así como la inobservancia al principio de tipicidad, y sus argumentos relativos a la naturaleza de los pagos a cuenta; corresponde reiterar, en primer término, el criterio de este Tribunal establecido en la citada Resolución N° 05359-3-2017, que constituye precedente de observancia obligatoria.

Que asimismo, cabe indicar que este Tribunal, en las Resoluciones N° 02600-5-2003³⁵ y 00796-2-2001, entre otras, ha señalado que los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta son anticipos que constituyen una obligación tributaria distinta pero vinculada a la obligación tributaria sustantiva que se devenga al final del período; por ende, no se niega la naturaleza de obligación tributaria del anticipo o pago a cuenta, sino que establece que el mismo constituye una obligación tributaria distinta pero vinculada a la obligación tributaria sustantiva, que se devenga solamente al final del período.

Que además, conforme con el criterio contenido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 04435-4-2003, la afirmación de que los pagos a cuenta constituyen obligaciones tributarias obedece a que indiscutiblemente son prestaciones pecuniarias que el deudor se encuentra obligado a cumplir por orden de la ley, teniendo el acreedor tributario -la Administración- el derecho a exigir coactivamente tal prestación, la cual se encuentra relacionada con un tributo, cual es en este caso el Impuesto a la Renta, establecida por la ley que regula el mismo -artículo 85-, contando con un hecho generador y base de cálculo específicos, como es el ingreso neto de tercera categoría del mes. A su vez, en la anotada resolución este Tribunal indica que la obligación de efectuar pagos a cuenta es independiente de la determinación anual, toda vez que el cumplimiento de la misma debe ser anterior y se produce aun cuando finalmente en la determinación del impuesto anual el tributo a pagar en definitiva sea menor o incluso no haya existido renta imponible, lo que se evidencia con el hecho que su pago fuera de los plazos establecidos genera intereses moratorios, de conformidad con lo establecido en los artículos 33 y 34 del Código Tributario, desde la fecha de vencimiento del anticipo y no desde la fecha de la obligación principal; y respecto de la base imponible, indica que esta se encuentra constituida en el caso de los pagos a cuenta, por los ingresos percibidos por el sujeto pasivo en el período tributario establecido para los pagos a cuenta, delimitándose la misma en base a un porcentaje o coeficiente obtenido por los resultados del ejercicio anterior, o determinados expresamente por la ley, siendo además la periodicidad establecida para los pagos a cuenta la mensual, y no la anual como se establece respecto del Impuesto a la Renta.

Que de lo expuesto se concluye que los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta son obligaciones tributarias, respecto de los cuales los sujetos pasivos del referido tributo deben presentar declaraciones juradas de periodicidad mensual, por lo que el hecho de aplicar coeficientes distintos a los que les corresponde en su determinación, se encuentra tipificado como una infracción contenida en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario³⁶.

³⁵ Esta resolución es citada por la recurrente.

³⁶ Criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° 05308-1-2014, 12003-8-2016 y 04636-1-2021, entre otras.



Tribunal Fiscal

Nº 10934-9-2023

Que el análisis efectuado no niega el carácter de anticipos de los pagos a cuenta³⁷, habiéndose determinado en atención a su carácter de obligación tributaria que le resulta de aplicación la infracción del numeral 1 del artículo 178 en mención, por lo tanto, carecen de sustento los argumentos esgrimidos por la recurrente en contrario y, por consiguiente, no cabe amparar la vulneración del principio de tipicidad invocado³⁸.

Que finalmente, en cuanto a la devolución solicitada por la recurrente, cabe indicar que no corresponde que sea atendida directamente por este Tribunal en la instancia de apelación del procedimiento contencioso tributario, por lo que de conformidad con el artículo 223 del Texto Único Ordenado de la Ley Nº 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por el Decreto Supremo Nº 004-2019-JUS, según el cual el error en la calificación del recurso no será obstáculo para su tramitación siempre que del escrito se deduzca su verdadero carácter, y considerando el criterio expuesto por este Tribunal en las Resoluciones Nº 08441-5-2023 y 08504-5-2023, que corresponden a la misma recurrente; corresponde otorgar a este extremo de la apelación el trámite de solicitud no contenciosa de devolución, debiendo la Administración proceder de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 162 del Código Tributario, siendo que, de encontrarse en trámite dicho extremo, corresponde que los actuados le sean acumulados.

Que el informe oral solicitado, se llevó a cabo con la asistencia de los representantes de ambas partes, conforme se aprecia de la constancia que obra en autos (folio 13074).

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

RESUELVE:

1. **ACEPTAR EL DESISTIMIENTO PARCIAL** del recurso de apelación interpuesto respecto a los extremos solicitados.
2. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia Nº de 10 de agosto de 2018, en el extremo del reparo por la amortización de activo intangible (Presa Bamputañe) no deducible; el exceso de depreciación de la Presa Pillones; el crédito con derecho a devolución por concepto de pagos a cuenta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011; los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2011; así como las multas vinculadas; y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene, en el extremo impugnado, debiendo la Administración proceder de acuerdo con lo señalado en la presente resolución.
3. **DAR TRÁMITE** de solicitud de devolución al extremo de la apelación que contiene dicha pretensión, a fin de que la Administración proceda conforme con lo dispuesto por la presente resolución.

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

QUEUÑA DÍAZ
VOCAL PRESIDENTE

VILLANUEVA ARIAS
VOCAL

BARRERA VÁSQUEZ
VOCAL

Blanco Calderón
Secretario Relator
BV/BC/LA/AR/mpe.

Nota: Documento firmado digitalmente.

³⁷ El cual se ha reconocido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 04184-2-2003 y 02600-5-2003, citadas por la recurrente.

³⁸ En similar sentido, se ha pronunciado este Tribunal en la Resolución Nº 09234-4-2022 que corresponde a la misma recurrente, relacionada con el pago a cuenta del Impuesto a la Renta de diciembre de 2014 y su multa vinculada.