Ministerio de Economía y Finanzas
Firmado Digitalmente por HUERTAS VALLADARES Patricia Vilma FAU 20131370645 soft
Fecha: 22/07/2022 15:09:54 COT
Motivo: En señal de conformidad

Tribunal Fiscal N° 05338-1-2022

EXPEDIENTE N°	:	1249-2021
INTERESADO	:	
ASUNTO	:	Impuesto Especial a la Minería y Multa
PROCEDENCIA	:	Lima
FECHA	:	Lima, 20 de julio de 2022

VISTA la apelación interpuesta por con RUC N° contra la Resolución de Intendencia N° de 8 de octubre de 2020, emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° emitidas por Impuesto Especial a la Minería del primer al cuarto trimestre de 2015, y las Resoluciones de Multa N° giradas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente señala, respecto al reparo relativo a los costos y gastos deducidos del primer al cuarto trimestre de 2015, que conforme con la Ley del Impuesto Especial a la Minería estos se determinan de acuerdo con las normas contables, sin embargo, en la apelada –en el extremo referido a la cuenta 659111 Gastos por Donaciones, cuenta 659211 Gastos por Sanciones Administrativas y cuenta 682111 Amortización de Concesiones Mineras– la Administración citó normas contables y aplicó criterios para la deducción de gastos conforme con la Ley del Impuesto a la Renta, lo que resulta incongruente y constituye un error técnico, por lo que solicita que el reparo sea dejado sin efecto.

Que con relación a la cuenta 644312 Impuestos Atrasados y/o Adiciones manifiesta que si bien contabilizó en el 2015 gastos por Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, intereses, multas tributarias y «otros varios» en aplicación del proceso de correlación de costos con ingresos, según el Marco Conceptual para la Información Financiera, al tratarse de obligaciones legales dichos desembolsos se encuentran vinculados a su actividad económica, agrega que la relación del gasto con la generación de ingresos no necesariamente debe ser directa. Cuestiona que la Administración no ha sustentado los motivos para el desconocimiento del gasto «otros varios».

Que arguye que al formular el reparo a los gastos de la cuenta 659111 Gastos por Donaciones, la Administración no tomó en cuenta que su sede productiva se encontraba ubicada en el distrito y provincia de Pataz, departamento de La Libertad y que las donaciones que realizó tuvieron como finalidad sensibilizar a la población sobre la importancia de la minería, por lo que es innegable la vinculación existente entre las donaciones realizadas y la generación de ingresos, pues si no las hubiera realizado era probable la ocurrencia de disturbios y protestas haciendo peligrar la generación de ingresos. Añade, en cuanto a las donaciones realizadas en favor de la Asociación Pataz, que era probable que tales donaciones le redituaran beneficios económicos, habida cuenta que de acuerdo a la información de su página web esta tenía como objetivo propiciar y fomentar el desarrollo sostenible de las poblaciones, centros poblados y comunidades campesinas del departamento de La Libertad, en donde se ubicaban sus establecimientos anexos.

Que cita las Sentencias del Tribunal Constitucional recaídas en los Expedientes N° 1752-2004-AA/TC, 0048-2004-PI/TC, 3343-2007-AA/TC y 001-2012-AI/TC (referidas a noción de responsabilidad social), el artículo 78 de la Ley General del Ambiente sobre la responsabilidad social de la empresa y doctrina sobre los gastos de responsabilidad social, concluyendo que estos no constituyen actos de liberalidad, sino instrumentos legítimos utilizados por las empresas para la generación y/o mantenimiento de sus ingresos y de la fuente productora, lo que se enmarca dentro del concepto de gastos operativos, siendo deducibles para determinar la utilidad operativa del Impuesto Especial a la Minería, por lo que no es correcto que la

Ministerio de Economía y Finanzas
Firmado Digitalmente por ZUÑIGA DULANTO Licette Isabel FAU 20131370645 soft
Fecha: 20/07/2022 18:46:51 COT
Motivo: Soy el autor del documento

Ministerio de Economía y Finanzas
Firmado Digitalmente por MEJIA NINACONDOR Victor FAU 20131370645 soft
Fecha: 20/07/2022 18:51:25 COT
Motivo: Soy el autor del documento

Ministerio de Economía y Finanzas
Firmado Digitalmente por CHIPOCO SALDIAS Liliana Consuelo FAU 20131370645 soft
Fecha: 20/07/2022 19:53:19 COT
Motivo: Soy el autor del documento

Cuenta 682111 Amortización de Concesiones Mineras

Que con relación al gasto contabilizado en la cuenta 682111 Amortización de Concesiones Mineras se aprecia de autos (fojas 384, 387, 390 y 393) los Balances de Comprobación 2015 (periodos 201503, 201506, 201509 y 201512) en los que aparece la citada cuenta contable consignando un importe acumulado a diciembre de 2015 ascendente a S/4 571 386,20.

Que asimismo, obra en autos (foja 173) el documento denominado «Detalle de Gastos Administrativos Observados – 2015», presentado por la recurrente, en el que se aprecia que la recurrente contabilizó por concepto de Amortización por concesiones mineras de enero a diciembre de 2015 un total de S/4 571 386,20.

Que la Administración ha señalado en la apelada (fojas 2068/vuelta y 2067) y en el Resultado del del Requerimiento N° (fojas 267/vuelta) que el mencionado importe, enviado al costo de producción, incluye la amortización de penalidades y derechos de vigencia de los periodos 2012, 2013 y 2014 por S/1 411 934,00 y S/1 604 451,00, así como la amortización de costos del ejercicio 2011 y anteriores por S/1 555 000,00, cuya conformación se consigna en el citado resultado de requerimiento y se muestra a continuación y corresponde a la determinación presentada por la recurrente en respuesta al punto 6 del Requerimiento N° emitido en el proceso de fiscalización definitiva del Impuesto a la Renta del ejercicio 2015, iniciado mediante Carta N°

	Costo	Amortización Otros S/	Amortización Penalidades S/	Amortización Derecho de Vigencia S/	Total Amortización Financiera 2015
Costos Anteriores		1 412 098,92			1 412 098,92
Costo 2011	428 706,20	142 902,07			142 902,07
Penalidad 2011	**1 543 660,44**		**514 553,48**		514 553,48
Vigencia 2012	1 190 537,14			396 845,71	396 845,48
Adiciones al Costo 2012	2 734 197,58				911 399,19
Penalidad 2012	**1 122 859,37**		**374 286,46**		374 286,46
Vigencia 2013	821 402,87			273 800,96	273 800,96
Adiciones al Costo 2013	1 944 262,24				648 087,41
Penalidad 2013	**1 569 280,93**		**523 093,64**		523 093,64
Vigencia 2014	2 801 413,38			933 804,46	933 804,46
Adiciones al Costo 2014	4 370 694,31				1 456 898,10
Totales		1 555 000,98	**1 411 933,58**	1 604 451,13	4 571 385,69

Que la Administración repara el importe por penalidades ascendente a S/1 411 934,00 al sostener, a partir de lo señalado por el artículo 40 del Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería, que su pago corresponde a una sanción por no producir que no tienen relación con la generación de ingresos y porque en aplicación del principio del devengado tales gastos por penalidades corresponden a gastos de ejercicios anteriores, los que no generan beneficios económicos en el 2015.

Que según el artículo 4 de la Ley Orgánica para el aprovechamiento sostenible de los recursos naturales, Ley N° 26821, los recursos naturales mantenidos en su fuente, sean éstos renovables o no renovables, son Patrimonio de la Nación. Los frutos y productos de los recursos naturales obtenidos en la forma establecida en la presente Ley, son del dominio de los titulares de los derechos concedidos sobre ellos.

Que el artículo 20 de la misma Ley indica que todo aprovechamiento de recursos naturales por parte de particulares da lugar a una retribución económica que se determina por criterios económicos, sociales y ambientales y que la retribución económica incluye todo concepto que deba aportarse al Estado por el recurso natural, ya sea como contraprestación, derecho de otorgamiento o derecho de vigencia del título que contiene el derecho, establecidos por las leyes especiales; la misma norma menciona que el canon por explotación de recursos naturales y los tributos se rigen por sus leyes especiales.

Que a su vez el artículo 21 de la referida Ley prevé que la ley especial dictada para el aprovechamiento

sostenible de cada recurso natural precisa las condiciones, términos, criterios y plazos para el otorgamiento de los derechos, incluyendo los mecanismos de retribución económica al Estado por su otorgamiento, el mantenimiento del derecho de vigencia, las condiciones para su inscripción en el registro correspondiente, así como su posibilidad de cesión entre particulares.

Que asimismo, el artículo 22 de la ley en comentario establece que las leyes especiales, al normar el alcance del derecho de aprovechamiento sostenible sobre los recursos naturales, deberán contemplar en forma precisa los atributos que se conceden, sean éstos de carácter real o de otra naturaleza.

Que por su parte, el artículo 38 del Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería, aprobado por el Decreto Supremo N° 014-92-EM y modificado por el artículo 1 del Decreto Legislativo N° 1054, establece que de conformidad con lo dispuesto por el artículo 66 de la Constitución Política del Perú por ley orgánica se fijan las condiciones de la utilización de los recursos naturales y su otorgamiento a particulares estableciéndose, por lo tanto, que la concesión minera obliga a su trabajo, obligación que consiste en la inversión para la producción de sustancias minerales. La producción no podrá ser inferior al equivalente a una UIT por año y por hectárea otorgada, tratándose de sustancias metálicas y del equivalente al 10% de la UIT por año y por hectárea otorgada, tratándose de sustancias no metálicas[10]. Señala, además, que la producción deberá obtenerse no más tarde del vencimiento del décimo año, computado a partir del año siguiente en que se hubiera otorgado el título de concesión.

Que por su parte, el artículo 39 del mencionado Texto Único Ordenado, sustituido por el artículo 1 del Decreto Legislativo N° 913, dispone que a partir del año en que se hubiere formulado el petitorio, el concesionario minero estará obligado al pago del Derecho de Vigencia, el que es de US$ 3,00 o su equivalente en moneda nacional por año y por hectárea solicitada u otorgada[11]. Se indica que el Derecho de Vigencia correspondiente al año en que se formule el petitorio de la concesión minera deberá abonarse y acreditarse con motivo de la formulación del petitorio. El Derecho de Vigencia correspondiente al segundo año, computado a partir del 1 de enero del año siguiente a aquel en que se hubiere formulado el petitorio de la concesión minera, deberá abonarse hasta el 30 de junio del segundo año, precisando que igual regla se aplicará para los años siguientes.

Que de acuerdo al artículo 40 del citado Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería, sustituido por el artículo 8 de la Ley N° 27651, en caso de que no se cumpliese con lo dispuesto en el Artículo 38, a partir del primer semestre del sétimo año computado desde aquel en que se hubiere otorgado el título de concesión minera, el concesionario deberá pagar una penalidad de $6,00[12] o su equivalente en moneda nacional por año y por hectárea, hasta el año en que cumpla con la producción mínima anual. Se agrega que si continuase el incumplimiento a partir del duodécimo año, la penalidad será de $20,00[13] o su equivalente en moneda nacional por año y por hectárea. Se indica además que la penalidad correspondiente deberá pagarse junto con el Derecho de Vigencia y acreditarse en la misma oportunidad de su pago.

Que cabe indicar que la definición de penalidad, entendida como el pago por no alcanzarse la producción mínima anual exigible por año y por hectárea, se ha mantenido de forma invariable desde el texto original

---

[10] Establece, además, que en el caso de pequeños productores mineros la producción no podrá ser inferior al equivalente a 10% de la UIT por año y por hectárea otorgada en caso de sustancias metálicas y de 5% de la UIT por año y por hectárea en el caso de la minería no metálica. Para el caso de productores mineros artesanales la producción no podrá ser inferior al 5% de la UIT por año y por hectárea otorgada sea cual fuere la sustancia.

[11] Precisa, de acuerdo a la sustitución prevista por el artículo 7 de la Ley N° 27651, que para los pequeños productores mineros, el Derecho de Vigencia es de $1.00 o su equivalente en moneda nacional por año y por hectárea solicitada u otorgada. Para los productores mineros artesanales el Derecho de Vigencia es de $0.50 o su equivalente en moneda nacional por año y por hectárea solicitada u otorgada y para los productores mineros artesanales el Derecho de Vigencia es de $0.50 o su equivalente en moneda nacional por año y por hectárea solicitada u otorgada.

[12] Señala la citada disposición que en el caso de los pequeños productores mineros, la penalidad será $1.00 o su equivalente en moneda nacional por año y por hectárea, hasta el año en que cumpla con la producción mínima anual. En el caso de los productores mineros artesanales, la penalidad será de $0.50 o su equivalente en moneda nacional por año y por hectárea, hasta el año en que cumpla con la producción mínima anual.

[13] Para el pequeño productor minero la penalidad, a partir del duodécimo año, será de $ 5.00 o su equivalente en moneda nacional por año y por hectárea. Para el productor minero artesanal la penalidad, a partir del duodécimo año, será de $3.00 o su equivalente en moneda nacional por año y por hectárea.

previsto en el artículo 40 del mencionado Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería, hasta el texto vigente de acuerdo a la modificación establecida por el Decreto Legislativo N° 1320, habiendo radicado las modificaciones en el año a partir del cual debía acreditarse la producción mínima anual o la inversión mínima –de acuerdo a la modificación establecida por el precitado decreto legislativo– y en el importe de la penalidad.

Que finalmente, mediante el último párrafo del artículo 40, de acuerdo al texto introducido por el Decreto Legislativo N° 1320, la penalidad es un sobrepago o pago aumentado del derecho de vigencia, conservando la misma naturaleza de dicho derecho, debiendo por tanto pagarse y acreditarse ambos en el mismo plazo.

Que por su parte el artículo 74 del Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería el valor de adquisición de las concesiones, se amortizará a partir del ejercicio en que de acuerdo a ley corresponda cumplir con la obligación de producción mínima, en un plazo que el titular de actividad minera determinará en ese momento, en base a la vida probable del depósito, calculada tomando en cuenta las reservas probadas y probables y la producción mínima obligatoria de acuerdo a ley.

Que de acuerdo a las normas glosadas tanto el derecho de vigencia como la penalidad constituyen la retribución económica que los titulares de concesiones mineras deben aportar al Estado para mantener vigente la concesión minera, siendo que en el caso del derecho de vigencia el pago debe efectuarse al momento de formular su petitorio y anualmente, mientras que la penalidad debe efectuarse de manera adicional al derecho de vigencia en el caso de aquellos titulares que no hubieran cumplido con acreditar la producción o inversión mínima a partir del año en que debían acreditarse estas.

Que de otro lado, conforme a lo dispuesto por el numeral 4 del artículo 230[14] Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, sólo constituyen conductas sancionables administrativamente las infracciones previstas expresamente en normas con rango de ley mediante su tipificación como tales, sin admitir interpretación extensiva o analogía. Las disposiciones reglamentarias de desarrollo pueden especificar o graduar aquellas dirigidas a identificar las conductas o determinar sanciones, sin constituir nuevas conductas sancionables a las previstas legalmente, salvo los casos en que la ley permita tipificar por vía reglamentaria.

Que en tal sentido y de acuerdo a lo señalado por el artículo 40 del Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería la penalidad no tiene la calidad de sanción, como sostiene la Administración, sino la calidad de un sobrepago del derecho de vigencia, teniendo la misma naturaleza de este.

Que en tal sentido, corresponde desestimar dicho fundamento del reparo efectuado por la Administración, correspondiendo evaluar el segundo argumento que sustenta este, cual es, que en aplicación del principio del devengado los gastos por penalidades corresponden a gastos de ejercicios anteriores, los que no generan beneficios económicos en el 2015.

Que conforme con el Plan Contable General Revisado[15] la Cuenta 68 denominada Valuación y Deterioro de Activos y Provisiones, agrupa las subcuentas que acumulan el consumo de beneficio económico incorporado en activos a largo plazo; la pérdida de valor de activos por medición a su valor razonable; y, los gastos por provisiones que dan lugar al reconocimiento paralelo de un pasivo de monto u oportunidad inciertos. Asimismo, de acuerdo con el citado Plan Contable los bienes conformantes de la subcuenta 682 Amortización de intangibles incluye la estimación de disminución de valor de los intangibles de vida definida, sea que se hayan adquirido o se hayan generado internamente, siendo la divisionaria 68211 Concesiones, licencias y otros derechos la que registrará tales gastos por amortización.

Que habiéndose establecido que la penalidad tiene la calidad de un sobrepago del derecho de vigencia, teniendo la misma naturaleza de este y apreciándose que la recurrente ha amortizado en el periodo 2015, entre otros, la parte correspondiente a dicho periodo del total de las penalidades pagadas en los periodos 2011, 2012 y 2013, lo que se ajusta al tratamiento contable antes señalado y toda vez que la Administración

[14] Antes de la modificación dispuesta por el Decreto Legislativo N° 1272.
[15] Mediante la Resolución del Consejo Normativo de Contabilidad N° 043-2010-EF/94 publicada el 12 de mayo de 2010, se aprobó la versión modificada del Plan Contable General Empresarial.

no ha reparado los montos en sí mismos amortizados ni la tasa de amortización aplicada, se concluye que el reparo de la Administración carece de sustento, por lo que corresponde levantarlo y revocar la apelada en dicho extremo.

Cuenta 684111 Cuentas Comerciales de Cobranza Dudosa - Terceros

Que con relación al gasto contabilizado en la cuenta 684111 Cuentas Comerciales de Cobranza Dudosa - Terceros se aprecia de autos (fojas 384, 387, 390 y 393) los Balances de Comprobación 2015 (periodos 201503, 201506, 201509 y 201512) se aprecia de autos (fojas 384, 387, 390 y 393) los Balances de Comprobación 2015 (periodos 201503, 201506, 201509 y 201512) en los que aparece la citada cuenta contable consignando un importe acumulado a marzo de 2015 ascendente a S/60 000,00; asimismo, se aprecia un importe acumulado a junio de 2015 ascendente a S/304 125,51, del que deducido el importe acumulado a marzo determina un gasto correspondiente al segundo trimestre de 2015 ascendente a S/244 125,51; igualmente se aprecia un importe acumulado a setiembre de 2015 ascendente a S/456 187,06, del que deducido el importe acumulado a junio determina un gasto correspondiente al tercer trimestre de 2015 ascendente a S/152 061,55; finalmente se observa también un importe acumulado a diciembre de 2015 ascendente a S/608 248,63, del que deducido el importe acumulado a setiembre determina un gasto correspondiente al cuarto trimestre de 2015 ascendente a S/152 061,57, haciendo un total de S/608 248,63, el que, conforme a lo indicado por la Administración en el Requerimiento N° fue incluido como gasto a efecto de la determinación de la utilidad operativa gravable con el Impuesto Especial a la Minería de los referidos trimestres.

Que asimismo, obra en autos (foja 173) el documento denominado «Detalle de Gastos Administrativos Observados – 2015», presentado por la recurrente, el que contiene el detalle de los gastos contabilizados en la referida cuenta 684111 Cuentas Comerciales de Cobranza Dudosa - Terceros, del que se aprecia que su composición comprende venta de suministros almacén, instrumento gestión ambiental correctiva, pago de detracciones, otros ingresos varios, servicio logístico, expediente 5137-2011- expediente 355-2013 expediente 5189 expediente 5200 EXDEMIN, Retención judicial expediente 5451-2011 retención judicial servicio aéreo, certificado de laboratorio, flete, 20% servicio de levantamiento topográfico; siendo los importes observados de la mencionada cuenta los siguientes (fojas 267 y 265):

Concepto	Importe
Exp. 355-2013	105 578,45
Exp. 5200	101 346,24
Retención Judicial	80 991,62
Exp. 5189	77 003,88
Exp. 5137-2011	70 832,89
Retención Judicial Exp. 5451-2011	64 999,95
Otros Varios	107 495,60
TOTAL	**608 248,63**

Que de lo expuesto no se aprecia que la recurrente haya acreditado que los conceptos contabilizados en la cuenta 684111 Cuentas Comerciales de Cobranza Dudosa - Terceros constituyan provisiones de cobranza dudosa vinculadas a la generación de ingresos por las ventas de los recursos minerales comercializados por esta en cada uno de los cuatro trimestres del 2015, a pesar de haber sido requerida por la Administración para ello en la etapa de fiscalización, por lo que no resultan deducibles para la determinación de la utilidad operativa, correspondiendo mantener dicho reparo y confirmar la apelada en este extremo.

Que en cuanto a que los gastos bajo análisis se encuentran vinculados con la generación de ingresos por la venta de minerales, agregando que las operaciones observadas corresponden, en su mayoría, a deudas pendientes de cobro a empresas contratistas y a operadores de la minería artesanal por las que se originaron la provisión por cobranza dudosa, corresponde reiterar que la documentación presentada por la recurrente no acredita ello.