



Firmado Digitalmente por
SAEZ MONTAÑA Samuel
Luis FAU 20131370645 soft
Fecha: 02/03/2023 19:18:45
COT
Motivo: En señal de
conformidad



Tribunal Fiscal

Nº 01283-11-2023

EXPEDIENTE Nº : 3111-2015
INTERESADO :

ASUNTO : Impuesto a la Renta, Impuesto General a las Ventas y Multas
PROCEDENCIA : Cusco
FECHA : Lima, 14 de febrero de 2023

VISTA la apelación interpuesta por
con RUC Nº , contra la Resolución de Intendencia Nº
de 26 de diciembre de 2014, emitida por la Intendencia Regional Cusco de la
Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT, que declaró fundada en
parte las reclamaciones presentadas contra las Resoluciones de Determinación Nº a
emitidas por Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, pagos a cuenta del Impuesto a la
Renta de enero a diciembre de 2010 e Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2010, y las
Resoluciones de Multa Nº giradas por las infracciones tipificadas en
el numeral 1 de los artículos 177º y 178º del Código Tributario y el inciso 1) del numeral 12.2 del artículo
12º del Decreto Legislativo Nº 940.

CONSIDERANDO:

Que en el presente caso, con Carta Nº (foja 2386) y Requerimiento
Nº (fojas 2328 a 2331), notificados el 28 de enero de 2013 (fojas 2332), la Administración
inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 y del
Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2010, siendo que como resultado de dicho
procedimiento, la Administración, dado que la recurrente desarrollaba distintos proyectos mineros, procedió
a efectuar determinaciones independientes de dichos tributos y periodos por cada proyecto o planta,
aplicando el régimen tributario estabilizado por la recurrente para el Proyecto Óxidos y el régimen común
vigente para el ejercicio 2010 respecto de los Proyectos Tintaya (Sulfuros), Las Bambas y Antapaccay,
emitiendo, en consecuencia, las Resoluciones de Determinación Nº
que contienen diversos reparos por Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, pagos a cuenta del Impuesto a
la Renta de enero a diciembre de 2010 e Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2010,
según el siguiente detalle¹:

➤ Impuesto a la Renta del ejercicio 2010

Proyecto Tintaya (Sulfuros)²

- Deducciones indebidas a los ingresos netos en ventas locales de concentrados de cobre por concepto de flete.

¹ Cabe anotar que producto del referido procedimiento también se reparó el Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 del Proyecto Sulfuros y del Proyecto Óxidos por: i) deducciones indebidas a los ingresos netos en exportaciones de concentrados de cobre por concepto de flete y "precio compartido" y ii) deducciones indebidas a los ingresos netos por exportaciones de cátodos de cobre por concepto "paridad de flete" y "compensación al distribuidor", reparos que han sido levantados en instancia de reclamación, por lo que no son materia de controversia en el caso de autos.

² Como se ha indicado en la Nota 1, no son materia de controversia en el caso de autos los reparos que han sido levantados en la instancia de reclamación, por lo que dichos reparos no son materia de pronunciamiento en este caso. Asimismo, cabe precisar que en etapa de fiscalización la recurrente reconoció los reparos por porcentajes de distribución de otros gastos, por participación de los trabajadores en las utilidades declarada como adición y una deducción por concepto de dicha participación, así como la deducción por depreciación de concentradores de Oro Knelson.

Firmado Digitalmente por
EZETA CARPIO Sergio Pío
Victor FAU 20131370645
soft
Fecha: 02/03/2023 14:49:38
COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Firmado Digitalmente por
FUENTES BORDA Jesús
Edwin FAU 20131370645
soft
Fecha: 02/03/2023 14:51:57
COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Firmado Digitalmente por
MARTEL SANCHEZ Jose
Antonio FAU 20131370645
soft
Fecha: 02/03/2023 15:11:31
COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Tribunal Fiscal

Nº 01283-11-2023

- Deducciones indebidas a los ingresos netos en ventas locales de concentrados de cobre por precio compartido.
- Costo Operativo.
- Porcentajes de distribución G&A (general y administrativo).
- Exceso de depreciación G&A (general y administrativo) deducido como costo.
- Exceso de gastos por depreciación.

Proyecto Óxidos³

- Costo Operativo.
- Porcentajes de distribución G&A (general y administrativo) deducido como costo.
- Exceso de depreciación G&A (general y administrativo) deducido como costo.
- Exceso de gastos por depreciación.

➤ Pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2010:

Proyecto Tintaya- Sulfuros⁴

- Diferencias en la base imponible de los pagos a cuenta del IR consignados en las declaraciones juradas mensuales y registros contables.
- Deducciones por flete y precio compartido en las ventas nacionales de concentrados de cobre.

Proyecto Óxidos⁵

- Diferencias en la base imponible de los pagos a cuenta del IR consignados en las declaraciones juradas y registros contables.

Además, se reparó lo siguiente:

- Modificación del coeficiente por cada proyecto.
- Existencia de compensaciones indebidas de los pagos a cuenta del IR con el Saldo a Favor del Exportador.

➤ Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2010:

Que cabe anotar que la Administración ha determinado las ventas por cada proyecto o UEA que desarrolla la recurrente y ha distribuido las ventas no vinculadas a determinado proyecto considerando el porcentaje utilizado por la recurrente 27.83% (Proyecto Óxidos) y 72.17% (Proyecto Tintaya- Sulfuros).

Que, en este contexto, se aprecian los siguientes reparos por cada proyecto:

³ Como se ha expresado en la Nota 1, no son materia de controversia en el caso de autos los reparos que han sido levantados en la instancia de reclamación, por lo que dichos reparos no son materia de pronunciamiento en este caso. A su vez, cabe precisar que en etapa de fiscalización la recurrente reconoció el reparo por participación de los trabajadores en las utilidades declarada como adición y una deducción por concepto de dicha participación, así como la deducción por porcentaje de distribución de otros gastos.

⁴ Con relación a este proyecto también se reparó por deducciones por flete y precio compartido por exportaciones; no obstante, este extremo ha sido levantado en instancia de reclamación, tal como se indica en la Nota 1, por lo que no es materia de controversia en el caso de autos.

⁵ Con relación a este proyecto también se reparó por deducciones indebidas a los ingresos netos por exportaciones de cátodos de cobre por concepto "paridad de flete" y "compensación al distribuidor", no obstante, este extremo ha sido levantado en instancia de reclamación, tal como se indica en la Nota 1, por lo que no es materia de controversia en el caso de autos.



Tribunal Fiscal

Nº 01283-11-2023

Proyecto Tintaya (Sulfuros)

- Deducciones por flete y precio compartido en las ventas nacionales de concentrados de cobre.
- Diferencias entre el crédito fiscal declarado y el registrado.

Proyecto Óxidos

- Diferencias entre el crédito fiscal declarado y el registrado.

Proyecto Las Bambas

- Diferencias entre el crédito fiscal declarado y el registrado.
- Crédito fiscal sin detracciones.

Proyecto Antapaccay

- Diferencias entre el crédito fiscal declarado y el registrado.

Que asimismo, se observa que la Administración ha aplicado el saldo a favor del periodo o de periodos anteriores determinado en uno de los proyectos contra el impuesto determinado en el otro, a efectos de establecer el importe a pagar (fojas 2931 a 2935), y el Saldo a Favor del Exportador ha sido reliquidado según Anexo N° 4 a las Resoluciones de Determinación N°

fojas 2917

a 2921/reverso); además, la Administración ha efectuado el cálculo de la deuda tributaria por cada proyecto utilizando la TIM (tasa de interés moratorio) en moneda en nacional.

Que adicionalmente, la Administración sancionó la comisión de las infracciones tipificadas en el numeral 1 de los artículos 177° y 178° del Código Tributario y el inciso 1) del numeral 12.2 del artículo 12° del Decreto Legislativo N° 940, emitiendo en consecuencia, las Resoluciones de Multa N° 092-002-0004833 a 092-002-0004859.

Que en tal sentido, la controversia consiste en determinar si los reparos antes citados, que dieron lugar a las resoluciones de determinación materia de autos, así como las resoluciones de multa a que se refiere el considerando precedente, se encuentran conformes a ley.

Que previamente, en cuanto al marco legal de las Leyes del Impuesto General a la Ventas y del Impuesto a la Renta aplicable al Proyecto Tintaya, corresponde indicar que tal como se ha señalado en la Resolución N° : "(...) mediante Contrato de Garantías y Medidas de Promoción a la Inversión de 29 de diciembre de 1995 (fojas 4701 a 4717), el Estado Peruano garantizó a BHP Tintaya S.A.⁷ la estabilidad tributaria respecto del Proyecto Tintaya (sulfuros) por el plazo de 15 años⁸, al amparo del Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería aprobado por Decreto Supremo N° 014-92-EM; siendo que, posteriormente, el 20 de julio de 1998 la recurrente comunicó al Ministerio de Energía y Minas que optó por

⁶ La citada resolución resolvió la impugnación de los valores emitidos a la misma recurrente por el Impuesto a la Renta de los ejercicios 2007 y 2008, pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2007 y enero a diciembre de 2008 y Tasa Adicional del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2007 y 2008.

⁷ Actualmente la recurrente.

⁸ Según se indica en la página 13 de la Resolución N° dicho plazo se cuenta a partir del ejercicio en que se acredite la inversión realizada y ésta sea aprobada por la Dirección General de Minería del Ministerio de Energía y Minas, lo que ocurrió el 17 de noviembre de 1995 (foja 3025); así, la Nota 3 de dicha resolución precisa que "(...) la recurrente comunicó al Ministerio de Energía y Minas que había optado por modificar el régimen tributario estabilizado al amparo del artículo 88° de la Ley General de Minería vigente a la fecha de aprobación del Estudio de Factibilidad (17 de noviembre de 1995) por el vigente al 20 de julio de 1998 (...)".



Tribunal Fiscal

Nº 01283-11-2023

modificar el régimen tributario estabilizado el 29 de diciembre de 1995 al amparo del artículo 88 de la Ley General de Minería⁹ por el vigente a la fecha de presentación de la referida comunicación, que constituiría el nuevo marco estabilizado (foja 4739), por lo que le corresponde el régimen tributario del Impuesto a la Renta vigente al 20 de julio de 1998, lo que será tomado en cuenta en el análisis de reparos del Proyecto Tintaya (...).

Que en tal sentido, el goce del beneficio de estabilidad tributaria con relación al Proyecto Tintaya rigió desde el 1 de enero de 1995 al 31 diciembre de 2009, con lo cual en el ejercicio 2010 es aplicable a dicho proyecto el régimen común del Impuesto a la Renta e Impuesto General a las Ventas vigente en dicho ejercicio, tal como se ha dejado constancia en la apelada (foja 3565/reverso).

Que de otra parte, respecto al Proyecto Óxidos la citada Resolución N° señaló lo siguiente: “(...) en cuanto al marco legal del Proyecto Óxidos, corresponde señalar que mediante Contrato de Garantías y Medidas de Promoción a la Inversión de 12 de diciembre de 2003 (fojas 4718 a 4735), el Estado Peruano garantizó a BHP Tintaya S.A. la estabilidad tributaria respecto del Proyecto Óxidos por el plazo de 15 años, al amparo del Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería aprobado por Decreto Supremo N° 014-92-EM, por lo que corresponde [aplicar] el régimen tributario (...) vigente al 1 de diciembre de 2003¹⁰, (...)”.

Que en ese sentido, para efectos del mencionado Proyecto Óxidos, el régimen tributario del Impuesto a la Renta e Impuesto General a las Ventas aplicable para el ejercicio 2010 es el régimen estabilizado por la recurrente, según lo indicado en el considerando precedente, de lo cual también se ha dejado constancia en la apelada (foja 3565/reverso).

Resolución de Determinación N°

– Impuesto a la Renta del ejercicio 2010

1. Reparos por deducciones indebidas a los ingresos netos en ventas locales de concentrados de cobre por concepto de flete y precio compartido (*Price Sharing*).

Argumentos de la recurrente

Que la recurrente sostiene, respecto a los reparos al Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 y al Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2010 del Proyecto Tintaya (Sulfuros) por deducciones indebidas a los ingresos netos por concepto de precio compartido (*Price Sharing*) y diferencial de flete en las ventas nacionales de concentrados de cobre, que la Administración está reparando el valor de mercado de sus operaciones de forma indebida, al efectuar sus acotaciones sin aplicar los criterios y límites establecidos para reparar dicho valor, y que cuando la Administración cita el artículo 31° (numeral 4) de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 42° de la Ley del Impuesto General a las Ventas para establecer la existencia de una subvaluación incurre en contradicción, al considerar que la aplicación de dichas normas no involucra ni la obliga a aplicar las reglas de valor de mercado respecto de las operaciones que pactó con

Que añade que la Administración omite indicar las razones por las cuales considera que las deducciones por precio compartido y diferencial de flete tienen la naturaleza de descuentos, siendo que en la industria

⁹ El citado artículo disponía que en cualquier momento, los titulares de actividad minera que hayan suscrito los contratos a que se refiere el Título Noveno – De las garantías y medidas de promoción a la inversión, podrán optar, si así lo consideran más favorables, por el régimen tributario común, por una sola y definitiva vez, el cual constituirá el nuevo marco estabilizado y que se mantendrá inmodificable por el plazo que reste del contrato, en cuyo caso deberán comunicarlo a la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT, y al Ministerio de Energía y Minas.

¹⁰ En la referida resolución dice “12 de diciembre de 2003” (fecha de suscripción del contrato) debiendo indicar “1 de diciembre de 2003”, en concordancia con lo señalado en las Resoluciones N° emitidas a la recurrente en otros casos. (pág.8).



Tribunal Fiscal

Nº 01283-11-2023

minera es usual que entre las partes se concreten ajustes al precio fijado en función de la London Metal Exchange (LME), con el objeto de determinar el precio final que efectivamente pagará el comprador o distribuidor por los minerales (concentrados) que no tienen iguales características a los transados en dichos mercados, por lo que los ajustes negociados no son reducciones al precio final de lista en el que se transan los concentrados que comercializan, lo que conforme con los criterios de las Resoluciones N°

no clasifica ni tiene la naturaleza de descuento, en consecuencia, no se encuentra obligada a acreditar las condiciones establecidas en el numeral 13 del artículo 5° del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, siendo que, durante el procedimiento de fiscalización, ha presentado informes de terceros en los que se señala que los ajustes empleados son propios de las transacciones de concentrados de mineral en la industria minera, lo cual también ha sido referenciado en su Estudio de Precios de Transferencia del ejercicio 2010; anota que el referido estudio fue exhibido en la etapa de fiscalización, por lo que no le es oponible el artículo 141° del Código Tributario.

Que precisa que los ajustes que negocia resultan distintos dependiendo de los términos contractuales estipulados, en función al comprador, el material en venta y/o la coyuntura de mercado, en clara aplicación de la libertad contractual de las partes, lo que no puede ser cuestionado por una persona ajena a dicha relación ni por la Administración, sin previamente cumplir con la aplicación de las reglas de valoración de mercado, lo que aquella no hizo, dado que no aplicó las normas previstas en los artículos 32° y 32°-A de la Ley del Impuesto a la Renta; así, señala que no se pueden desconocer los ajustes negociados y acordados en los distintos contratos de venta nacional de concentrado de cobre, sin haberse detallado las diferencias entre dichos contratos ni sustentado por qué no existe generalidad en los ajustes ni tener en cuenta que se trata de productos distintos (concentrados y óxidos) y operaciones diferentes (exportaciones y ventas nacionales) y cita la Resolución N°

Que anota que la Administración no aplicó el criterio del Informe N° para el caso de las ventas a SPCC, a pesar de encontrarse obligada a ello, de conformidad con el artículo 94° del Código Tributario, y alude a que en el caso del Proyecto Sulfuros la Administración aplica un dispositivo legal (artículo 31° de la referida ley) no vigente para dicho proyecto en el ejercicio 2010.

Que menciona que, en virtud del artículo 1354° del Código Civil y el artículo 62° de la Constitución Política del Perú, concertó y estableció las deducciones por precio compartido con las empresas y por diferencial de flete con SPCC en la venta de concentrados de cobre, no siendo válido que la Administración desconozca las estipulaciones contractuales pactadas con tales empresas, sin cumplir con los alcances de los artículos 32° y 32°-A de la Ley del Impuesto a la Renta ni realizar una comparación del valor de las operaciones, tal como lo establece el criterio de la Resolución N°

además, la Administración tampoco opuso observaciones contra su Estudio Técnico de Precios de Transferencia del ejercicio 2010, cuando dicho estudio es el que sustenta el cumplimiento de las reglas de valor de mercado respecto de sus operaciones con las empresas, en aplicación del método del costo incrementado.

Que arguye que la cotización de la LME es el precio para el grado A de cobre refinado al 99.9% y no para los concentrados, por lo que los ajustes permiten determinar el valor de venta final del mineral que ofrece, es así que la cotización de la LME es un valor base, referencial, sobre el cual deben aplicarse una serie de ajustes a efectos de cuantificar el valor del mineral transado, siendo que la Administración pretende aplicar el valor de mercado de un producto que no corresponde (mineral en una etapa distinta y no concentrados de cobre), lo que no es posible bajo las reglas de valor de mercado recogidas en la Ley del Impuesto a la Renta ni según el criterio de la Resolución N°

Que mediante escrito de alegatos (fojas 3826 a 3831), la recurrente reitera que la Administración no se ha sujetado a las normas del artículo 32° de la Ley del Impuesto a la Renta y precisa que si ésta cuestiona los importes por concepto de *Price Sharing* y flete, ella es la que debe sustentar documentariamente que los valores que ha utilizado eran inferiores a los del mercado, para lo cual era necesario que oponga un valor,



Tribunal Fiscal

Nº 01283-11-2023

lo que no ocurrió, siendo que este Tribunal en las Resoluciones N° al analizar ambas deducciones, señaló que la Administración era quien tenía la carga de la prueba sobre la subvaluación de las operaciones que pactó; agrega que este Tribunal, en diversas Resoluciones como las N° ha señalado que, para realizar el ajuste, no basta que se indique la existencia de una sobrevaluación o subvaluación, sino que la Administración debe demostrar ello, lo que no ocurrió en el presente caso.

Argumentos de la Administración

Que la Administración señala que la recurrente, en virtud de los contratos suscritos con efectuó los descuentos por concepto de precio compartido (Price Sharing) en las ventas locales de concentrado de cobre realizadas a sus clientes así como deducciones de flete (Freight Allowance) en las operaciones de ventas nacionales de concentrado de cobre a su cliente SPCC.

Que respecto a las deducciones por flete (Freight Allowance), se señala que el descuento por flete concertado entre la recurrente y SPCC, mediante el Contrato de Compraventa Nacional de Concentrados de Cobre N° no tendría sustento, dado que la recurrente suscribió contratos de prestación de servicios de transporte terrestre de concentrados de cobre con diversas empresas nacionales para que éstas le brinden dichos servicios desde el 1 de enero de 2009 al 31 de diciembre de 2010, siendo además que en el citado contrato de compraventa se estipuló que dichos concentrados debían entregarse en los vagones del ferrocarril de SPCC, con lo cual esta última no asumía en ningún caso un gasto por flete; asimismo, dicho descuento no fue otorgado a los otros clientes en las ventas locales pactadas.

Que manifiesta que el descuento por precio compartido (Price Sharing), establecido vía los contratos suscritos con las empresas, no tiene naturaleza de generalidad, pues no fue otorgado a los otros clientes de la recurrente por las ventas locales, ni por la venta de concentrados de cobre ni de cátodos de cobre; agrega que se han otorgado deducciones diferentes vía contrato a las citadas empresas y SPCC, a pesar de tener condiciones similares de entrega de material, siendo solo diferente el lugar de entrega, ni se ha demostrado que las deducciones observadas correspondan a una condición usual de mercado; a su vez, tampoco se ha acreditado que los descuentos en análisis se vinculen a circunstancias tales como pago anticipado, monto, volumen u otros similares y que se otorgaron con carácter general, de acuerdo con lo estipulado en el numeral 13 del artículo 5° del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Que añade que, en aplicación del artículo 141° del Código Tributario, no procede admitir como medio probatorio en la instancia de reclamación los Estudios de Precios de Transferencia, precisando que dicha documentación fue requerida expresamente en el punto 5 del Anexo A del punto 1 del Requerimiento N° 0922130001084, sin que la recurrente haya cumplido con presentarla.

Análisis

Que de los Anexos N° 1.2 y 5 a la Resolución de Determinación N° (fojas 2463 a 2465 y 2478), se aprecia que la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, por deducciones indebidas de los ingresos netos en las ventas locales de concentrados de cobre del Proyecto Tintaya (Sulfuros) por concepto de flete y precio compartido por los importes de US\$ 1 621 007,00 y US\$ 9 334 357,00, respectivamente.

Que según el artículo 20° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, la renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable y 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



Tribunal Fiscal

Nº 01283-11-2023

dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados, entendiéndose como tal, al costo de adquisición, producción o construcción o, en su caso, al 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 el artículo 32° de la citada ley, modificado por Ley N° 28655, dispone que en los casos de ventas, aportes de bienes y demás transferencias de propiedad, de prestación de servicios y cualquier otro tipo de transacción a cualquier título, el valor asignado a los bienes, servicios y demás prestaciones, para efectos del impuesto, será el de mercado; si el valor asignado difiere al de mercado, sea por sobrevaluación o subvaluación, la SUNAT procederá a ajustarlo tanto para el adquirente como para el transferente; a su vez, el numeral 1 del citado artículo 32°, sustituido por Decreto Legislativo N° 979, prevé que para los efectos de la ley se considera valor de mercado, en el caso de existencias, el que normalmente se obtiene en las operaciones onerosas que la empresa realiza con terceros; en su defecto, se considerará el valor que se obtenga en una operación entre partes independientes en condiciones iguales o similares; en caso no sea posible aplicar los criterios anteriores, será el valor de tasación.

Que al respecto, este Tribunal en la Resolución N° _____ ha establecido que la Administración se encuentra facultada a efectuar reparos por subvaluación de existencias, debiendo considerarse como valor de mercado aquel valor que se utiliza en las operaciones realizadas frente a las mismas circunstancias económicas y de mercado en que se produjo la transacción a comparar, considerando la fecha de la transferencia del bien, así como las condiciones en la que esta se efectuó (términos contractuales, estrategias de negocios, etc.), de lo que fluye que es importante que las diferencias que existan entre las transacciones objeto de comparación no puedan afectar materialmente el precio del bien.

Que en el Punto 5 del Anexo A al Requerimiento N° _____ (fojas 2280 a 2285), la Administración señaló a la recurrente, entre otros, que de la revisión de las operaciones de ventas nacionales de concentrado de cobre realizadas a sus clientes _____, observó que en las facturas o en las hojas de liquidación adjuntas a las facturas emitidas, la valorización del concentrado de cobre fue determinada sobre la base del precio internacional del LME, al que se ha deducido los conceptos de precio compartido (Price Sharing – PS Brick 2) y flete (Freight Allowance).

Que además, le indicó que en las condiciones de las ventas nacionales que realizó se utilizaron términos vinculados directamente al comercio internacional (reglas del incoterms), que los descuentos son distintos entre un cliente y otro (en un caso se realiza la deducción flete y en otro se realiza la deducción por distribuidor), que las condiciones no son similares y varían por contrato firmado, por lo que al no haber efectuado las deducciones de la misma manera a todos los clientes, inobservó lo dispuesto en el inciso a) y el penúltimo párrafo del artículo 42° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, y el artículo 32° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que a su vez, le señaló que los descuentos efectuados no cumplían con lo dispuesto en el numeral 13 del artículo 5° del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, ni con lo establecido en el artículo 20° de la Ley del Impuesto a la Renta, según el cual, el ingreso neto que resultaba de la enajenación de bienes debía establecerse deduciendo del ingreso bruto, entre otros, los descuentos, ni con el artículo 85° de la misma ley, que estipulaba que se consideraba como ingresos netos, al total de ingresos gravables de tercera categoría, devengados en cada mes, menos los descuentos, entre otros.

Que en ese sentido, le solicitó sustentar por escrito con la documentación correspondiente y la base legal, las deducciones efectuadas al valor de venta de concentrado de cobre, en caso contrario, procedería a reparar las deducciones efectuadas como ventas omitidas en la determinación del Impuesto General a las Ventas e ingresos omitidos para efecto de la determinación de la base imponible de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta y el Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, según detalle en el Anexo N° 14 adjunto al citado requerimiento (fojas 2242 y 2243).



Tribunal Fiscal

Nº 01283-11-2023

Que en respuesta, con escrito de 8 de noviembre de 2013 (fojas 2200 a 2233), la recurrente señaló, entre otros, lo siguiente: i) en cuanto a la aplicación del LME como valor de mercado, que se remite a lo señalado en el numeral 1 del punto 4 de dicho escrito, en el que indicó, entre otros, que la cotización en el LME era solo un componente utilizado para la determinación del valor final de los cátodos y concentrados de cobre (componente de partida), complementado por otros elementos (ajustes), que debían ser considerados a fin de fijar los precios a la modalidad de exportación específica pactada con el distribuidor o comprador y evidenciar el valor real de la transacción, ii) que no se tomó en cuenta que en el caso del cliente se trataba de un intermediario (*trader*), mientras que en el caso de SPCC se trataba de una empresa que compra el mineral para uso propio; en ese sentido, los ajustes a las negociaciones del valor de los minerales en ambos casos resultaban distintos, pues los términos contractuales variaban dependiendo del tipo de comprador con el que se negociara, iii) tomando en cuenta que los minerales a los que se efectúan los ajustes (cátodos y concentrados) son distintos, los tipos de ajustes varían también de acuerdo al tipo de mineral y a las condiciones que se negocian para determinar el precio, así, las diferencias entre los términos pactados en cada caso son consecuencia de acuerdos comerciales en donde la negociación dependerá del tipo de cliente y el tipo de mineral, iv) en virtud de la libertad contractual, las reglas de incoterms podían ser utilizadas en la suscripción de contratos de ventas nacionales, a fin de determinar los riesgos y obligaciones del vendedor en una transacción, v) con relación a las ventas a , en cuanto al concepto Price Sharing, se remitía a la explicación brindada con respecto al contrato de exportación de concentrados de cobre con Xstrata Commodities Middle East - XCME.

Que en el Punto 5 del Anexo A del Resultado de Requerimiento N° (fojas 2141 a 2146), la Administración dejó constancia de los argumentos expuestos por la recurrente y señaló, entre otros, lo siguiente: i) con relación a las ventas a SPCC, que no se ha desconocido los términos de los acuerdos celebrados por la recurrente, sino que le solicitó que sustentara la deducción del flete señalado en el contrato suscrito con su cliente, ya que se observó que su cliente iba a pagar por el material un precio que incluía el transporte, en vista que el bien sería entregado en Ilo, por lo que la deducción del flete sería aceptada en la medida que estuviese debidamente documentada; que la deducción del flete sí afectaba el precio del material, en tanto que su valor se fijó por la cotización LME, por lo que la deducción del valor del flete no podía considerarse como un ajuste al precio internacional sino como un descuento que debía sustentarse con documentación que acredite el valor del servicio de transporte, precisando que no se pretendía desconocer los ajustes realizados por la recurrente, bajo el argumento que sus contratos por ventas nacionales incluyeran incoterms, siendo un elemento que fue evaluado para efectuar las observaciones respectivas, esto es, que según el concepto CIP es la recurrente quien debe asumir el transporte, no obstante, en la determinación del valor de concentrado vendido realiza deducciones por flete, a pesar que es la recurrente quien lo paga, no apreciándose por qué se establece la deducción ni el procedimiento de determinación de dicha deducción en la fijación del precio de los concentrados, siendo que dicha deducción se realiza al cliente SPCC y no se realiza dicha deducción a los otros clientes nacionales, y ii) con relación a las observaciones efectuadas por concepto de *Price Sharing* en las ventas a la Administración se remite al punto 4.2.2 (deducciones por precio compartido ventas internacionales) del referido resultado de requerimiento, ya que la recurrente se remitió a sus argumentos en dicho punto, así, se indica que no ha quedado establecido que el descuento sea razonable en tanto no está relacionado a ningún concepto que naturalmente sea propio de su actividad, tampoco se ha acreditado que dicho concepto sea costumbre de la plaza, en tanto no se alcanzó la documentación sustentatoria respectiva, siendo que si bien en uso de la libertad contractual se pueden concertar obligaciones u otorgar beneficios, los gastos que ellos generen no serán necesariamente deducibles para efectos tributarios; en tal sentido, concluyó que procedería a reparar las deducciones efectuadas como ventas omitidas en la determinación del Impuesto General a las Ventas, así como los ingresos para efecto de la determinación de los pagos a cuenta y del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, según detalle en el Anexo N° 14 adjunto al resultado de dicho requerimiento (fojas 2104 y 2105).

Que del Anexo N° 14 al Resultado del Requerimiento N° (fojas 2104 y 2105), se aprecia que la Administración reparó las deducciones efectuadas por la recurrente a sus clientes



Tribunal Fiscal

Nº 01283-11-2023

por precio compartido en las ventas locales de concentrado relacionados a las facturas y/o notas de crédito o débito detalladas en dicho anexo, así como las deducciones por flete efectuadas en las ventas locales de concentrado de cobre a su cliente SPCC con las facturas y/o notas de crédito o débito detalladas en dicho anexo.

a) Deducciones por flete (Freight Allowance)

Que según el Contrato de Compraventa Nacional de Concentrados de Cobre N° suscrito entre la recurrente y SPCC (fojas 797 a 805), se aprecia que el objeto de dicho contrato es la venta nacional de cobre de la recurrente a favor de SPCC y que las condiciones de entrega de concentrado de cobre serían en términos CIP (transporte y seguro pagado), en vagones de ferrocarril de SPCC en la Fundición Ilo Perú, Incoterms 2000.

Que en la Cláusula Quinta del aludido contrato se estipuló que el precio de venta a ser pagado por los concentrados de cobre sería la suma de los pagos menos las deducciones correspondientes; a tal efecto, se indicó que SPCC pagaría a la recurrente 96,65 % del contenido de cobre sujeto a una deducción mínima de 1 unidad a la cotización Cobre Grado A - Settlement de la Bolsa de Metales de Londres (LME), de acuerdo con la publicación del Platt's Metals Week, al promedio del periodo de cotización y que a dicho valor debía deducirse, entre otros: 1) **El costo de tratamiento y refinación Cobre:** las partes acordaron que el costo de tratamiento para cada año sería el establecido por el *Benchmark* anual para entregas en el año correspondiente, lo que cubriría tanto el costo del tratamiento como el costo de refinación; no obstante, hasta que el *Benchmark* anual sea acordado, el costo de tratamiento a deducirse para el tonelaje contractual 2009 sería de US\$ 60,00 y cargos por refinación sería de US\$ 0,06 por libra de cobre pagable; y 2) **Diferencial de Flete:** la recurrente pagaría a SPCC un diferencial de flete de US\$ 20,00 por tonelada métrica húmeda de concentrado.

Que la recurrente, a efecto de entregar el material vendido a SPCC, suscribió los Contratos de Prestación de Servicios de Transporte Terrestre de Concentrados de Cobre Tintaya – Ilo N° con las empresas

por la prestación de servicios desde enero de 2009 a diciembre de 2010 (fojas 829 a 885).

Que a su vez, obran en autos las facturas emitidas por la recurrente en favor de SPCC por la venta de concentrados de cobre, en las que se aprecia la deducción, entre otros, del concepto Freight Allowance y/o las notas de débito o crédito asociadas a dichos comprobantes de pago en los que se refleja tal deducción (fojas 1, 5, 6, 11 a 15, 31, 35, 38, 39, 44 a 46, 53, 64, 68, 74, 75, 78, 81 a 83, 92, 98, 99, 107, 108, 123 y 128).

Que de la documentación antes descrita se tiene que la recurrente acordó con SPCC la venta de concentrados de cobre y para efecto de fijar el precio del referido mineral se partía de un precio referencial de acuerdo con la cotización en el LME, al que se le efectuaría la deducción del costo de tratamiento y refinación cobre y el diferencial de flete (Freight Allowance), ajuste que no constituye un descuento sobre un precio previamente fijado, como sostiene la Administración.

Que el hecho que la recurrente hubiese realizado gastos por servicios de transporte nacional para la entrega de materiales en los puntos convenidos con el cliente no puede ser tomado como argumento para desconocer la deducción por el concepto flete (Freight Allowance), toda vez que este último corresponde a un contexto de flete internacional¹¹ y no local, como es el caso de autos.

¹¹A mayor abundamiento, en las Resoluciones N° punto de vista de la transacción comercial como tal, la Administración no puede pretender que una operación sometida a

este Tribunal ha señalado que, desde el



Tribunal Fiscal

Nº 01283-11-2023

Que por lo tanto, dado que es la Administración quien observa el importe de la deducción bajo análisis, le correspondía a ella la carga de prueba a efecto de sustentar documentariamente que los valores utilizados por la recurrente, pactados contractualmente, excedían lo dispuesto en el artículo 32º de la Ley del Impuesto a la Renta, lo que no hizo; en este sentido, se puede señalar que estando a los términos contractuales y a las normas citadas antes glosadas, resultaba procedente la deducción a que se refiere el concepto de flete (Freight Allowance), al no haber sido desvirtuada por el ente fiscal, por lo que procede levantar el reparo materia de análisis y, en consecuencia, revocar la apelada en este extremo¹².

Que dado el sentido del fallo, carece de relevancia emitir pronunciamiento respecto de los argumentos planteados por la recurrente.

b) Deducciones por precio compartido

Que de la revisión de los Contratos Glencore Perú N° de 31 de mayo, 30 de junio y 31 de agosto de 2010 (fojas 3128 a 3145), así como del Contrato N° de 1 de marzo de 2010 (fojas 3122 a 3127), se aprecia que la recurrente pactó con las empresas la venta de un total de 11 000, 22 000, 11 000 y 21 700 toneladas métricas húmedas de concentrados de cobre Tintaya, respectivamente, siendo que la entrega de concentrados sería a CIP Almacén de Minerales TISUR y que todos los costos hasta el punto de entrega serían por cuenta del vendedor.

Que asimismo, en la cláusula 6 de cada uno de dichos contratos se estipuló, entre otros, que el precio por tonelada métrica seca de concentrados sería la suma de los pagos menos las deducciones por: i) concepto de gastos de tratamiento para el 66,6667% del material (2/3 de material), la cual ascendía a la suma de US\$ 181,07 por TM de concentrados, CIP Almacén de Minerales TISUR y ii) precio compartido (Price Sharing) para 33,3334% del material, se indica que es el total del gasto de tratamiento más el gasto de refinación del cobre por libra pagable de cobre que debía ser el 25,5% del precio de cobre establecido de acuerdo con la Cláusula 7; y precisa que el total de gasto de tratamiento más el gasto de refinación de cobre debía ser como mínimo US\$ 0,20 por libra pagable de cobre y como máximo US\$ 0,80 por cada libra pagable de cobre.

Que además, los referidos contratos consideran otras tres deducciones, que son: i) por gasto de refinación de cobre para 66,6667% del material, equivalente a US\$ 0,675 por libra de cobre pagable; ii) por gasto de refinación de plata, igual a US\$ 0,35 por onza de plata pagable; y iii) por gastos de refinación de oro ascendente a US\$ 5,00 por onza de oro pagable.

Que a su vez, obran en autos las facturas emitidas por la recurrente en favor de por la venta nacional de concentrados de cobre Tintaya y/o notas de débito o crédito relacionadas a las mencionadas facturas (fojas 2 a 4, 7 a 10, 16 a 29, 32, 33, 36, 37, 40 a 43, 47 a 52, 54 a 63, 65, 66, 69 a 72, 76, 77, 79, 80, 84 a 91, 94 a 97, 100 a 105, 109 a 122, 124 a 126, 129 y 130), en las que se detalla el mineral comercializado y las deducciones por los conceptos, entre otros, de *Price Sharing*, que fueron observados por la Administración.

reglas diferentes deba mantener las mismas condiciones en cuanto a la contraprestación, de ahí que dado que la condición CIF implica que el vendedor incurrió en gastos de embarque y flete marítimo que afectaron el valor de cotización internacional del mineral refinado, lo que no ocurre en el caso del concentrado de mineral entregado por la recurrente en términos CPT en el depósito local del comprador, resultan razonables los ajustes o deducciones efectuadas, que son consecuencia de la negociación del precio de venta del concentrado de mineral efectuado por las partes, por lo que se concluye que no resulta aceptable la observación que formula la Administración para desconocerlos.

¹² Un criterio similar ha sido expuesto en la Resolución N° emitida a la recurrente respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009.



Tribunal Fiscal

Nº 01283-11-2023

Que de la citada documentación se aprecia que la recurrente acordó con sus clientes

a venta local de concentrados de cobre y para efecto de fijar el precio del referido mineral se partía de un precio referencial de acuerdo con la cotización en el LME, al que se le efectuaría la deducción por concepto de precio compartido (Price Sharing), ajuste que no constituye un descuento sobre un precio previamente fijado, como sostiene la Administración.

Que dado que es la Administración quien observa el importe de la deducción bajo análisis, le correspondía a ella la carga de la prueba, a efecto de sustentar documentariamente que los valores utilizados por la recurrente, pactados contractualmente, excedían lo dispuesto en el artículo 32º de la Ley del Impuesto a la Renta, lo que no hizo; en este sentido, estando a los términos contractuales y a las normas citadas antes invocadas, resultaba procedente la deducción a que se refiere el concepto de precio compartido (Price Sharing), al no haber sido desvirtuada por el ente fiscal, por lo que procede levantar el reparo materia de análisis por dicho concepto¹³ y, en consecuencia, revocar la apelada en este extremo.

Que dado el sentido del fallo, carece de relevancia emitir pronunciamiento respecto de los argumentos planteados por la recurrente.

2. Costo Operativo: Proyectos Tintaya y Óxidos

Argumentos de la recurrente

Que la recurrente sostiene que, según las resoluciones de determinación impugnadas y los resultados de los requerimientos emitidos en la fiscalización, la Administración solo efectuó observaciones referidas a las variaciones (saldos) al costo operativo basadas en las diferencias de inventarios detectadas en el ejercicio anterior, siendo que recién en la etapa de reclamación se habría reformulado el presente reparo para incluir las diferencias entre toneladas enviadas y toneladas extraídas de enero, noviembre y diciembre de 2010, lo cual vulnera su derecho de defensa.

Que con escrito de alegatos (fojas 3819 a 3822) reitera que recién en la apelada la Administración observó la determinación del costo operativo debido a diferencias entre toneladas extraídas con las enviadas a producción por los periodos enero, noviembre y diciembre de 2010, a pesar que no correspondía considerar el costo correspondiente a todo el mineral extraído como costo del periodo, sino en proporción a lo enviado a producción, lo que configura un argumento distinto al establecido en la Resolución de Determinación N° , modificándose el sustento del reparo, es decir, la Administración ha excedido la facultad de reexamen prevista en el artículo 127º del Código Tributario, lo que a su vez supone que la apelada incurra en nulidad, de conformidad con lo dispuesto en el numeral 2 del artículo 109º del Código Tributario, y cita los criterios de las Resoluciones N°

Que señala que sobre la base de la jurisprudencia citada correspondía además que se declare la nulidad de la resolución impugnada y que también se dejen sin efecto los valores en este extremo, en tanto que en este caso se ha añadido un fundamento que sustenta el reparo no contenido en la Resolución de Determinación N° debiéndose declarar la nulidad de la apelada y dejándose sin efecto el reparo al costo de diferencias en los costos operativos.

Argumentos de la Administración

Que la Administración señala que, a través del Resultado del Requerimiento N° se determinó que los meses de enero, noviembre y diciembre de 2010 la cantidad de toneladas de mineral enviadas a las Planta de Sulfuros era inferior a la cantidad de toneladas extraídas, por lo que se calculó un

¹³Un criterio similar ha sido recogido en las Resoluciones N° respecto del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2007 a 2009.

emitidas a la misma recurrente



Tribunal Fiscal

Nº 01283-11-2023

costo de producción tributario diferente al calculado por la recurrente, según detalle del Anexo N° 1 de dicho resultado.

Que agrega que durante la fiscalización la recurrente no explicó las razones de estas diferencias ni presentó medio probatorio alguno que las desvirtuara, con lo cual se procedió a determinar el costo considerando solo la cantidad de mineral enviado a producción y el saldo inicial de inventario del ejercicio 2010 que fue el determinado a diciembre de 2009, el que consta en el Anexo N° 17.12 del Requerimiento N° emitido en la fiscalización de este último ejercicio (previo), y considerando como costo unitario el determinado por la recurrente en el *Stock Valuation* 2010.

Que indica que los saldos de mineral que no ingresaron a producción fueron considerados como parte de los costos en los periodos siguientes siempre que lo enviado a producción fuese mayor a lo extraído, efectuándose la deducción o adición en el costo en el rubro *Addition* - ROM, como se pudo verificar de los Anexos N° 01.1 a 01.12 adjuntos al referido requerimiento.

Que en cuanto a la determinación del costo operativo para el Proyecto Óxidos, refiere que tuvo en cuenta la información contenida en los Libros Diario y Mayor por centro de costos, Inventarios y Balances, estados financieros, *Stock Valuation* financieros y tributarios, habiéndose considerado como inventario inicial del ejercicio 2010, el saldo determinado por el ejercicio 2009 en la Resolución de Intendencia N°

mediante la cual se modificó la determinación efectuada para efectos del ejercicio 2009, precisando que, de acuerdo con el artículo 216° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, la interposición de cualquier recurso contra la citada resolución de intendencia no suspende la ejecución del acto impugnado, siendo válida la determinación efectuada sobre la base de la fiscalización referida al ejercicio previo (2009), aun cuando existe un procedimiento contencioso en trámite y cita el criterio de las Resoluciones N°

Análisis

Que de los Anexos N° 1.1, 1.2, 1.1-A y 1.2-A a la Resolución de Determinación N° emitida por Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 (fojas 2785 a 2787), se aprecia que la Administración reparó el costo operativo de los Proyectos Óxidos y Tintaya (Sulfuros) por los importes de S/ 20 088 874,00¹⁴ y S/ 37 196 675,00¹⁵.

Que el artículo 20° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, vigente al 1 de diciembre de 2003 y aplicable al Proyecto Óxidos, estableció que la renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable y 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, 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.

Que por su parte, el artículo 20° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, antes glosado, aplicable al Proyecto Tintaya, establece también como está constituida la renta bruta.

Que, mediante el acápite c) del Anexo A del Requerimiento N° (fojas 1935 y 1936), la Administración señaló que según el *Stock Valuation* Tributario del ejercicio 2010, se registró las toneladas de desecho (*waste*) y las toneladas de mineral extraídas (*Ore Sulphide* y Óxidos), en cada periodo, asimismo, se detalló en forma disgregada la composición de las toneladas extraídas de *Ore Sulphide* que corresponden al *Stockpile* HG – In (Alta Ley) y *Ore Milled* – ROM, también se registró el total de las toneladas de mineral enviadas a producción tanto a la Planta de Sulfuros como a la Planta de Óxidos, así como el costo de cada una de las toneladas extraídas; agregó que, en enero, noviembre y diciembre de

¹⁴ El equivalente en dólares americanos indicado en el Anexo N° 1.1 es de US\$ 7 149 065,00.

¹⁵ El equivalente en dólares americanos indicado en el Anexo N° 1.2 es de US\$ 13 237 251,00.



Tribunal Fiscal

Nº 01283-11-2023

2010 el total de las toneladas de mineral enviadas a la Planta Sulfuros es inferior a las toneladas extraídas, por lo que no corresponde consolidar todo el costo del periodo sino en proporción a lo enviado a producción.

Que indicó que al determinarse los saldos de mineral que no ingresaron a producción, estos son considerados como parte de los costos en los periodos siguientes, siempre y cuando lo enviado a producción sea mayor a lo extraído, lo cual se determina en los periodos febrero a junio 2010, precisando que solo para efectos prácticos los importes observados se deducen o se adicionan del costo correspondiente al rubro *Additions* – ROM; deja constancia que se considera como saldo inicial el determinado en diciembre de 2009 en el Anexo N° 17.12 del Requerimiento N° / señala que el detalle de la referida acotación se determina según los Anexos N° 01.1 al 01.12 adjuntos a dicho requerimiento (fojas 1903 a 1926).

Que en ese sentido, concluyó que de acuerdo con las observaciones realizadas se calculó un costo de producción tributario diferente al determinado por la recurrente por el ejercicio 2010, según se detalla en el Anexo N° 1 adjunto a dicho requerimiento, por lo que requirió a la recurrente sustentar por escrito y documentariamente dicha observación.

Que, con escrito de 8 de noviembre de 2013 (foja 1705), la recurrente señala que las observaciones se originan en variaciones al costo operativo generadas por reparos de fiscalizaciones anteriores, por lo que solicita a la Administración no efectuar algún cobro originado en este reparo, que se sustenta con anterioridad a las observaciones de periodos anteriores, pues no adquirieron el carácter de firmes.

Que de acuerdo con el acápite c) del Anexo A del Resultado del Requerimiento N° (fojas 1690 y 1691), la Administración deja constancia de lo señalado por la recurrente en su escrito de respuesta y sostiene que, de acuerdo con lo establecido en el artículo 9° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, todo acto administrativo se considera válido en tanto su pretendida nulidad no fuese declarada por autoridad administrativa o jurisdiccional; en ese sentido, indica que en cuanto a la Resolución de Intendencia N° que ratificó los resultados de la fiscalización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, al ser notificada a la recurrente se perfeccionó el acto administrativo, por haber concurrido sus elementos esenciales y se le atribuye una presunción de validez y la obligación de acatarla tanto por la recurrente como por la Administración.

Que, en ese sentido, indica que al no haber desvirtuado la recurrente la observación realizada, procedió a mantener el reparo, según detalle del Anexo N° 01 y los Anexos N° 01.1 al 01.12 adjuntos al resultado de dicho requerimiento (fojas 1655 a 1678).

Que de lo actuado se aprecia que mediante el Anexo N° 01 del Resultado del Requerimiento N° (foja 1679), la Administración reparó el costo operativo del ejercicio 2010 de los Proyectos Oxidos y Tintaya (Sulfuros), según el siguiente detalle:

Concepto	CY 2009 - TAX US\$ (A)	Financiero US\$ (B)	Diferencia US\$ C = (A - B)	Deducción según Contribuyente US\$ (D)	Diferencia a reparar Costo Operativo US\$ (C - D)
Total Oxide - Cost of Sales (P. Oxidos)	108 581 544	120 640 065	12 058 521	4 909 455	7 149 066
Total Concentrate - Cost of Sales (P. Tintaya - Sulfuros)	131 155 040	204 065 766	72 910 726	59 673 475	13 237 251

Que de la revisión de los Anexos N° 01.1, 01.11 y 01.12 al Resultado del Requerimiento N° (fojas 1677, 1678 y 1655 a 1658) se aprecia que dichas diferencias se derivan del hecho que la Administración determinó las toneladas enviadas a la Planta Sulfuros menores a las toneladas extraídas, para lo cual tomó la información contenida en las hojas Ene_10_Xstrata, Nov_10_Xstrata y Dic_10_Xstrata del archivo "F_Stock Valuation 2010 Diciembre.xlsx" contenido en medio magnético CD (foja 2327),



Tribunal Fiscal

Nº 01283-11-2023

proporcionadas por la recurrente en atención al punto 12 del Requerimiento N°
detalle que se muestra a continuación:

según el

Determinación del costo operativo por tonelada enviada a producción de enero 2010		
Descripción	Mineral	Toneladas
Total de toneladas enviadas a producción (A)	Ore to Concentrator	587 012,00
Toneladas enviadas a producción del stock alta ley (B)	Stock Pile - Alta Ley ore to crushed	221 412,19
Toneladas enviadas a producción del mineral sulfuros (A) - (B)	Ore Milled	365 599,81
Toneladas extraídas de mineral en el periodo (C)	Ore Milled ROM	390 018,44
Diferencia del total de toneladas de sulfuros extraídas menos las determinadas que se enviaron a producción, obteniéndose las toneladas que no entraron a producción (A) - (B) - (C)		-24 418,63
Determinación del costo operativo por tonelada enviada a producción de noviembre 2010		
Descripción	Mineral	Toneladas
Total de toneladas enviadas a producción (A)	Ore to Concentrator	586 379,00
Toneladas enviadas a producción del stock alta ley (B)	Stock Pile - Alta Ley ore to crushed	400 768,99
Toneladas enviadas a producción del mineral sulfuros (A) - (B)	Ore Milled	185 610,01
Toneladas extraídas de mineral en el periodo (C)	Ore Milled ROM	342 946,26
Diferencia del total de toneladas de sulfuros extraídas menos las determinadas que se enviaron a producción, obteniéndose las toneladas que no entraron a producción (A) - (B) - (C)		-157 336,25
Determinación del costo operativo por tonelada enviada a producción de diciembre 2010		
Descripción	Mineral	Toneladas
Total de toneladas enviadas a producción (A)	Ore to Concentrator	648 705,00
Toneladas enviadas a producción del stock alta ley (B)	Stock Pile - Alta Ley ore to crushed	327 313,59
Toneladas enviadas a producción del mineral sulfuros (A) - (B)	Ore Milled	321 391,41
Toneladas extraídas de mineral en el periodo (C)	Ore Milled ROM	395 013,69
Diferencia del total de toneladas de sulfuros extraídas menos las determinadas que se enviaron a producción, obteniéndose las toneladas que no entraron a producción (A) - (B) - (C)		-73 622,28

Que al respecto, se tiene que la Administración determinó las toneladas de sulfuro (léase, Proyecto Tintaya) que no entraron a producción de enero, noviembre y diciembre de 2010, para lo cual restó al total de toneladas enviadas a producción, el total de toneladas enviadas a producción del stock de alta ley, obteniendo el total de toneladas enviadas a producción, al cual restó el total de extraídas de mineral en el periodo, resultando una diferencia de 24 418,63 toneladas en enero de 2010, 157 336,25 toneladas en noviembre de 2010 y 73 622,28 toneladas en diciembre de 2010, procedimiento que resulta razonable toda vez que de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 20° de la Ley del IR, antes glosado, solo puede afectar resultados el costo vinculado a una renta neta de tercera categoría generada por su venta, respecto del ejercicio en que dicha venta se considere efectuada, y sobre el cual no se hizo ninguna observación ni se aprecia que la recurrente haya expuesto argumentos de fondo para desvirtuar el referido procedimiento de determinación, más aún cuando la información para su elaboración fue proporcionada por la recurrente en un medio magnético CD (foja 2327), en virtud del punto 12 del Requerimiento N° (foja 2329), correspondiendo confirmar la apelada en este extremo.

Que asimismo, para la determinación del costo operativo del Proyecto Óxidos se aprecia que la Administración ha tomado en cuenta la información contenida en los Libros Diario y Mayor por centro de costo, Inventarios y Balances, Estados Financieros y Tributarios, en los que la recurrente determina los



Tribunal Fiscal

Nº 01283-11-2023

costos operativos y la valuación de inventarios, así como considerado como inventario inicial del ejercicio 2010, el saldo de diciembre de 2009, según monto modificado en instancia de reclamación por la Resolución de Intendencia N° (foja 3310), lo que ha sido confirmado por este Tribunal mediante la Resolución N° por lo que corresponde confirmar la apelada en este extremo.

Que en cuanto al argumento de la recurrente en el sentido que la apelada es nula, dado que en etapa de fiscalización, la Administración solo efectuó observaciones referidas a las variaciones al costo operativo basadas en acotaciones realizadas en ejercicios anteriores, con lo cual en la instancia de reclamación la Administración habría excedido su facultad de reexamen al haber incluido para la determinación del referido costo las diferencias entre toneladas enviadas y toneladas extraídas del ejercicio 2010, cabe indicar que, del acápite c) del Anexo A del Requerimiento N° (foja 1936), que constituye el sustento del presente reparo, según lo expuesto en considerandos precedentes, se aprecia que la Administración señaló entre otros, que *"Al respecto, se observa que en enero, noviembre y diciembre de 2010 el total de las toneladas de mineral enviadas a la Planta de Sulfuros son inferiores a las toneladas extraídas, por lo que no corresponde considerar todo el costo del periodo, sino en proporción a lo enviado a producción"*, y además refirió de *" (...) que se considera como saldo inicial el determinado en diciembre de 2009 en el anexo 17.12 del Requerimiento N° "*, por lo que lo señalado por la recurrente y la nulidad deducida carece de sustento. (El énfasis es nuestro).

3. Porcentaje de distribución G&A

Argumentos de la recurrente

Que la recurrente sostiene que la Administración confirmó el procedimiento efectuado en etapa de fiscalización para formular su acotación, en el cual dedujo para efecto de la determinación de los resultados del Proyecto Óxidos el importe de US\$ 63 921,00 y adicionó el mismo importe en la determinación de los resultados del Proyecto Sulfuros, producto del resultado de aplicar sobre los los porcentajes de distribución determinados en la etapa de fiscalización.

Argumentos de la Administración

Que la Administración señala que ha establecido los porcentajes de distribución durante el procedimiento de fiscalización, y que habiendo mantenido dicho porcentaje según el punto 4.1.6 de la apelada (foja 3555), los mismos han sido aplicados a los gastos determinándose las diferencias por *Gastos correspondiente a concentrado* (US\$ 63 922,00) y *Gastos G&A correspondiente a Óxidos* (-US\$ 63 922,00) (foja 3546/reverso).

Análisis

Que, de acuerdo con los Anexos N° 1.1, 1.2, 1.1-A, 1.2-A y 7 a la Resolución de Determinación N° (fojas 2779/reverso y 2785 a 2787), se aprecia que la Administración reparó el gasto de correspondiente a concentrado por el importe de S/ 63 922,00 y, a su vez, dedujo como gastos de correspondiente a óxidos el importe de S/ -63 922,00.

Que tal como se ha indicado en considerandos precedentes, el artículo 20° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, vigente al 1 de diciembre de 2003, establecía como estaba constituida la renta bruta.

Que el inciso a) del artículo 57° de la citada norma legal disponía que las rentas de la tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen, salvo lo establecido en el último párrafo de este inciso; esta norma será de aplicación analógica para la imputación de los gastos; para la determinación de las rentas de la tercera categoría, se aceptarán los gastos correspondientes a ejercicios

¹⁶ Que resolvió la reclamación formulada por la recurrente contra los valores que le fueron emitidos por Impuesto a la Renta de 2009, entre otros (foja 3425).



Tribunal Fiscal

Nº 01283-11-2023

anteriores, en aquel en que se efectúa el pago, en la medida que dichos gastos sean provisionados contablemente en el ejercicio fiscal respectivo; las rentas de las personas jurídicas se considerarán del ejercicio gravable en que cierra su ejercicio comercial; de igual forma, las rentas provenientes de empresas unipersonales serán imputadas por el propietario al ejercicio gravable en el que cierra el ejercicio comercial.

Que por su parte, el artículo 20° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, antes glosado, establece también como está constituida la renta bruta.

Que el inciso a) del artículo 57° del anotado dispositivo legal establece que las rentas de tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen; las rentas de las personas jurídicas se considerarán del ejercicio gravable en que cierra su ejercicio comercial; de igual forma, las rentas provenientes de empresas unipersonales serán imputadas por el propietario al ejercicio gravable en el que cierra el ejercicio comercial; además, el citado artículo 57° precisa que las normas establecidas en el segundo párrafo de este artículo serán de aplicación analógica para la imputación de los gastos.

Que este Tribunal en las Resoluciones N° _____ ha interpretado que la utilización de la definición contable del principio de lo devengado resulta apropiada a efecto de establecer la oportunidad en que deben imputarse los ingresos y los gastos a un ejercicio determinado.

Que según Enrique J. Reig¹⁷, *“el ingreso devengado es todo aquél sobre el cual se ha adquirido el derecho de percibirlo por haberse producido los hechos necesarios para que se genere”*; así considera que el concepto de devengado tiene las siguientes características: *“(1) Requiere que se hayan producido los hechos sustanciales generadores del ingreso o del gasto, (2) Requiere que el derecho al ingreso o compromiso de gasto no esté sujeto a condición de que pueda hacerlo inexistente al momento de cumplirse lo comprometido, y (3) No requiere actual exigibilidad o determinación, ni fijación de término preciso para el pago, puede ser obligación a plazo y de monto no determinado aún.”*

Que conforme con la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) N° 1, referida a la Presentación de Estados Financieros, con la base contable de lo devengado, las transacciones y hechos se reconocen cuando ocurran (y no cuando se cobran o pagan) y se muestran en los libros contables y se expresan en los estados financieros de los ejercicios a los cuales corresponden.

Que de otro lado, el artículo 22° del Reglamento de la Ley General de Minería (LGM) aprobado por Decreto Supremo N° 024-93-EM dispone que las garantías contractuales beneficiarán al titular de la actividad minera exclusivamente por las inversiones que realice en las concesiones o Unidades Económico Administrativas, y que para determinar los resultados de sus operaciones el titular de actividad minera que tuviera otras concesiones o Unidades Económico Administrativas deberá llevar cuentas independientes y reflejarlas en resultados separados, siendo que los gastos que no sean identificables directamente en cada concesión o Unidad Económico Administrativa (UEA) se distribuirá entre ellas en proporción a las ventas netas de las sustancias extraídas de las mismas durante el ejercicio.

Que de una interpretación sistemática de las normas antes glosadas se concluye que para efecto de establecer la proporción a que hace referencia el artículo 22° del Reglamento de la LGM se debe considerar como ventas netas las obtenidas por la recurrente durante el ejercicio, deduciendo del ingreso bruto las devoluciones, bonificaciones, descuentos y conceptos similares que respondan a las costumbres de la plaza, en operaciones realizadas con sus clientes dentro de un determinado ejercicio, y no sobre la base de las ventas proyectadas¹⁸.

Que, mediante el acápite a) del Anexo A del Requerimiento N° _____ (foja 1936), la Administración comunicó a la recurrente que según la hoja denominada _____ (2010)” se

¹⁷ Enrique J. Reig en “Impuesto a las Ganancias”, páginas

décima edición, Ediciones Macchi.

¹⁸ Un criterio similar ha sido expuesto en la Resolución N° _____ emitida a la recurrente por un caso referido al Impuesto a la Renta del ejercicio 2006.



Tribunal Fiscal

Nº 01283-11-2023

observa que consideró como costo la participación de los trabajadores, distribuyéndola entre las Plantas Tintaya (Sulfuros) y Óxidos, concepto que por su naturaleza no correspondía considerarlo como parte del costo de producción, por lo que procedería a retirarlo y considerarlo como gasto en la misma proporción que efectuó la recurrente, según detalle del Anexo N° 01 adjunto a dicho requerimiento (foja 1927), precisando que, al existir auto reparos efectuados por la recurrente, el efecto tributario de considerar una adición (reparo) para efectos del Proyecto Tintaya (Sulfuros) y una deducción para el Proyecto Óxidos por el mismo importe (S/ 63 921,00) sería neutro; en tal sentido, le solicitó que sustente por escrito y documentariamente la observación realizada.

Que en respuesta, con escrito de fecha 8 de noviembre de 2013 (foja 1705), la recurrente señaló que las observaciones se originan en variaciones al costo operativo generadas por reparos de fiscalizaciones anteriores, los que han sido cuestionados y no tienen el carácter de fimes.

Que de acuerdo con el Anexo A del Resultado del Requerimiento N° (fojas 1690 y 1691), la Administración dejó constancia de lo señalado por la recurrente y procedió a mantener el reparo, según detalle del Anexo N° 01 adjunto a dicho resultado (foja 1679).

Que de acuerdo con la hoja SUNMARY_18a_2010 del archivo denominado T_Stock Valuation 2010 Diciembre.xlsx contenido en medio magnético CD (foja 2327), se observa que la recurrente se auto reparó el costo por gastos de G&A por el importe de US\$ 25 482 854,00, según rubro de adiciones "importes reparados - No Cash", así como deducciones según rubro "deducción G&A" de la renta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, distribuyéndolo de la siguiente forma:

Concepto	Importe US\$
Gasto de G&A correspondiente a concentrados	18 454 897,00
Gasto de G&A correspondiente a óxidos	7 027 957,00
Total	25 482 854,00

Que de lo actuado se aprecia que la Administración estableció porcentajes de distribución aplicables a los gastos comunes del ejercicio 2010, distintos a los que fueron reconocidos por la recurrente (Proyecto Tintaya (sulfuros): 72,42% y Proyecto Óxidos: 27,48%); a tal efecto, la Administración partió de la información de las ventas netas anuales del ejercicio 2010, que fue proporcionada por la recurrente mediante la hoja EEFF del archivo "PL_EEFF_XTINATYA_2010.xlsx" contenido en el medio magnético CD (foja 2327).

Que así, en el Punto 11 del Anexo A al Resultado del Requerimiento N° (foja 2133), la Administración consignó los nuevos porcentajes de distribución aplicables, según el siguiente cuadro:

Ejercicio 2010		
Producto	Ventas Anuales \$	Porcentaje
Cátodos de Cobre (Óxidos)	194 240 168,00	27,83%
Concentrados de cobre (Concentrados)	503 737 167,00	72,17%
Total Ventas Anuales	697 977 335,00	100,00%

Que a su vez, dichos porcentajes de distribución fueron aplicados por la Administración a los gastos de cada proyecto, determinándose los siguiente montos deducibles:

Concepto	Porcentaje de Distribución	Importe US\$
Gasto de G&A correspondiente a concentrado	72,17%	18 390 976,00
Gasto de G&A correspondiente a óxidos	27,83%	7 091 878,00
Total	100,00%	25 482 854,00



Tribunal Fiscal

Nº 01283-11-2023

Que no obstante, en el Anexo N° 01 del Requerimiento N° y su resultado (fojas 1679 y 1927), la Administración dejó constancia de las diferencias detectadas al aplicar los nuevos porcentajes de distribución, lo que no ha sido desvirtuado por la recurrente a pesar de ser requerida para tal efecto, según se detalla a continuación:

Concepto	Según Contribuyente US\$	Según SUNAT US\$	Diferencia US\$
Gasto de G&A correspondiente a concentrado	18 454 897,00	18 390 976,00	63 922,00
Gasto de G&A correspondiente a óxidos	7 027 957,00	7 091 878,00	-63 922,00

Que de lo expuesto se aprecia que la Administración detectó diferencias (observaciones) en la distribución de los gastos ' o gastos comunes de ambos proyectos (Tintaya y Óxidos), al aplicar los (nuevos) porcentajes de distribución que reliquidó sobre la base de la información proporcionada por la recurrente sobre sus ventas netas anuales, lo que se encuentra acorde con el artículo 22° del Reglamento de la LGM, en concordancia con lo establecido en el artículo 20° de la Ley del Impuesto a la Renta, antes citados, toda vez que se debió partir de dichas ventas netas anuales y no de las ventas proyectadas, como hizo la recurrente, por lo que el presente reparo se encuentra arreglado a ley, procediendo mantenerlo y confirmar la apelada en este extremo¹⁹.

4. Depreciación de activos fijos (Exceso de depreciación deducido como costo y Exceso de gastos por depreciación)

Argumentos de la recurrente

Que respecto al reparo por depreciación de activos fijos, que incide en la determinación del costo de producción y el gasto de los proyectos efectuados por la recurrente, ésta señala lo siguiente:

Motivo general - Alcances de la estabilidad (Proyectos Óxidos): indica que los alcances de la estabilidad incluyen todas las actividades del titular minero, en la medida que no existe un pronunciamiento firme respecto de si los beneficios conferidos mediante los contratos de estabilidad solo aplican a la inversión que se desarrolla en una concesión o Unidad Económica Administrativa (en adelante, UEA).

Que cita los artículos 79°, 82°, 83° y 85° de la LGM y lo dispuesto en el artículo 22° de su reglamento, para manifestar que dichas normas consideran en sentido amplio a la inversión realizada en la concesión o en la UEA y no solo la inversión comprometida en el contrato de estabilidad respectivo, con lo cual debe entenderse que el alcance del beneficio contractual y de la facultad de ampliar la tasa anual de depreciación comprende todas las operaciones relacionadas con la concesión o UEA objeto del Convenio de Garantías y Medidas de Promoción a la Inversión.

Que menciona que no existe pronunciamiento firme que desdiga su posición, toda vez que las resoluciones del Tribunal Fiscal que alega el órgano resolutor, como las Resoluciones N° se encuentran impugnadas en la vía judicial.

Que respecto de los Motivos 1, 4 a 6 y 8 la recurrente se remite a los argumentos expuestos en su recurso de reclamación y en etapa de fiscalización, consistente en lo siguiente:

Motivo 1 - Observación al costo computable efectuada en periodos anteriores: refiere que durante el procedimiento de fiscalización correspondiente a los ejercicios 2002 a 2004 cumplió con entregar la documentación sustentatoria del costo computable; sin embargo, esta no fue tomada en consideración por la Administración, ni fue mencionada por esta en los resultados de los requerimientos realizados en las fiscalizaciones de los citados ejercicios.

Motivo 4 - Valor neto "según SUNAT" menor al importe de depreciación de la recurrente: se remite a lo expuesto como descargo para el Motivo 1.

¹⁹ Ver Nota 16.



Tribunal Fiscal

Nº 01283-11-2023

Motivo 5 - Depreciación según régimen general: se remite a lo expuesto como descargo para el Motivo 1.

Motivo 6 - Reclasificación de cuentas según RAFT 2010 por diferencia entre la cuenta reclasificada y la utilizada en ejercicios anteriores: indica que la referida reclasificación no es correcta, toda vez que los bienes fueron activados de acuerdo con su naturaleza y que la Administración solo considera la glosa que obra en el registro de activos fijos tributarios, sin analizar la naturaleza jurídica de cada uno de los bienes observados; agrega que, a través de la Resolución N° este Tribunal dejó sin efecto un reparo similar por concepto de reclasificaciones de activos correspondiente al ejercicio 2006.

Motivo 8 - Vida útil terminó el 31 de diciembre de 2009 según fiscalización del ejercicio 2009: alega que no correspondía aplicar una depreciación lineal de acuerdo con lo previsto en la Ley del Impuesto a la Renta, ya que el artículo 84° de la LGM es la norma específica aplicable a efectos de la depreciación de los activos del Proyecto Tintaya (Sulfuros).

Que los activos del Proyecto Sulfuro a los que hace referencia la Administración sí forman parte del régimen estabilizado y, en consecuencia, le es aplicable el beneficio de tasa máxima de depreciación del 20% anual previsto en la LGM, por lo que quedaba aún un importe por depreciar de los activos del Proyecto Sulfuros en el ejercicio 2010.

Que con escrito de alegatos, la recurrente cita las sentencias de Casación N° 25942-2018 y 19024-2017 y el numeral 1 del artículo 45° del Texto Único Ordenado de la Ley del Proceso Contencioso Administrativo, aprobado por Decreto Supremo N° 011-2019-JUS, para sostener que la Administración debe aplicar la depreciación de los bienes observados en un periodo hasta que se agote el costo de los activos, por lo que en función de dichos fallos, referidos al Impuesto a la Renta de 2003, 2004 y 2006, debe disponerse que para efectos del IR del ejercicio 2010 corresponde deducir la depreciación de los activos observados en ejercicios anteriores que no haya sido reconocida por la Administración ni aplicada por la recurrente hasta agotar su costo computable; a su vez, por la misma razón debe reconocerse deducir en el ejercicio 2010, y siguientes, la depreciación de los activos observada en los ejercicios 2005, 2007, 2008 y 2009, hasta agotar el costo de los activos respectivos.

Argumentos de la Administración

Que la Administración señala que conforme con lo establecido en los artículos 72°, 78°, 79°, 80° (a), 82°, 83° y 85° de la LGM y los artículos 14° (a), 19°, 22°, 24°, 30° y 31° de su reglamento, solo correspondía que la recurrente aplique una tasa de depreciación acelerada a los bienes que se encuentran dentro de la inversión aprobada dentro del Estudio de Factibilidad y por el monto de esta, con lo cual los bienes cuyos montos se encontraban fuera de dicha inversión aprobada, total o parcialmente, debían ser depreciados de acuerdo con las normas del régimen común, es decir, de conformidad con el artículo 22° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que cita las Resoluciones N° , en las cuales este Tribunal ha confirmado reparos similares al que es materia de análisis, formulados a la recurrente por IR de los ejercicios 2003, 2004 y 2006, al considerar que los beneficios conferidos mediante los contratos de estabilidad, si bien recaen en el titular de la actividad minera con el fin de promover la inversión que se desarrolla en una concesión o UEA, su objeto se encuentra delimitado en el Estudio de Factibilidad, lo que en este caso está referido a las actividades vinculadas solo a los Proyectos Tintaya y Óxidos.

Que precisa que la estabilidad tributaria otorgada por el Contrato de Garantía y Medidas de Promoción a la Inversión celebrado entre la recurrente y el Estado Peruano, respecto al Proyecto Sulfuros concluyó el año 2009, por lo que en el ejercicio 2010 la depreciación de todos los bienes del activo fijo se debe efectuar de acuerdo con el régimen común del Impuesto a la Renta, aplicable al ejercicio 2010, considerándose los efectos de los reparos por concepto de depreciación de ejercicios anteriores.

Que además, la Administración por cada Motivo observado ha señalado, entre otros, lo siguiente:



Tribunal Fiscal

Nº 01283-11-2023

Motivo 1 - Reparos al costo computable realizados en ejercicios anteriores: en virtud del resultado de la fiscalización practicada a la recurrente por los ejercicios 2003 y 2004 se reparó el costo computable de diversos bienes por no acreditarse la totalidad de su valor, lo cual ha sido confirmado por este Tribunal en la Resolución de Tribunal Fiscal Nº 18198-2-2013, con lo cual se mantiene el mismo reparo (o motivo) a la depreciación del ejercicio 2010.

Motivo 4 - Valor neto según SUNAT menor al importe de depreciación de la recurrente: al determinarse un valor neto menor (S/ 0,00) al calculado por la recurrente, se originó una diferencia en la depreciación del activo correspondiente, lo que no ha sido desvirtuado por ésta, al solo remitirse a los argumentos que esgrimió en procedimientos contenciosos referidos al Impuesto a la Renta de ejercicios anteriores.

Motivo 5 - Depreciación según régimen general: La inversión en el Proyecto Óxidos tenía límites tanto en tiempo como en monto, pero que al vencimiento del plazo total de la inversión ascendía a US\$ 61 769 825,00, lo que es concordante con el plan de inversión del contrato de garantías que suscribió la recurrente. Respecto del Proyecto Tintaya (Sulfuros), al no encontrarse bajo un régimen de estabilidad en el ejercicio 2010, la depreciación se determinó conforme con el artículo 22º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Motivo 6 - Reclasificación de cuenta según RAFT 2010 por diferencia entre la cuenta reclasificación y la utilizada en ejercicios anteriores: la recurrente no sustentó las razones de la reclasificación de diversas cuentas de determinados bienes, limitándose a señalar que el porcentaje de depreciación estaba dentro del máximo legal.

Motivo 8 - Vida útil que terminó el 31 de diciembre de 2009: Se observó la depreciación de determinados bienes del Proyecto Tintaya (Sulfuros) que fueron activados en el año 2003, por lo que se encontraban fuera del beneficio de la tasa de depreciación acelerada, resultando de aplicación las normas del régimen común del Impuesto a la Renta aplicables en el ejercicio 2010, esto es, los artículos 39º y 40º de la Ley de dicho impuesto, así como los incisos a) y b) del artículo 22º de su Reglamento; precisa que, la depreciación de dichos bienes fue reparada también en el ejercicio 2009 por las mismas razones, lo que fue confirmado por Resolución de Intendencia Nº

Otro - Diferencia entre la depreciación calculada por la recurrente y la determinada por la Administración: Indica que en los Anexos Nº 5, 6 y 7 del Resultado del Requerimiento Nº se establecieron los reparos a la depreciación de los Proyectos Sulfuros y Óxidos y a la depreciación de respectivamente, comparándose la determinación por activo de la depreciación calculada por la recurrente y la determinada por la Administración, determinando diferencias entre estas; señala que siendo este reparo resultado de los reparos efectuados a la depreciación, dado que se levantó el reparo a la reclasificación de bienes, procedió a efectuar el recálculo correspondiente, conforme consta en los Anexos Nº 1 y 2 adjuntos a la apelada (fojas 3527 y 3528).

Análisis

Que de los Anexos Nº 1.1, 1.2, 1.1-A, 1.2-A y 8 de la Resolución de Determinación Nº emitida por Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 (fojas 2785 a 2787), modificados por los Anexos Nº 1, 2, 4 y 4.1 a 4.12, adjuntos a la apelada²⁰ (fojas 3527, 3528 y 3476/reverso a 3488), se aprecia que la Administración reparó el exceso de depreciación deducido como costo de los Proyectos Tintaya (Sulfuros) y Óxidos por los importes de US\$ 31 826,00 (S/ 89 431,00) y US\$ 12 273,00 (S/ 34 487,00),

²⁰ En instancia de reclamación se reliquidó la deuda tributaria, entre otros, al haberse levantado el reparo por depreciación signada como Motivo 7 (foja 3548).



Tribunal Fiscal

Nº 01283-11-2023

respectivamente; asimismo, reparó el exceso de gastos de depreciación de dichos proyectos por los importes de US\$ 15 470,00 (S/ 43 471,00) y US\$ 327 651,00 (S/ 990 699,00), respectivamente²¹.

Que de conformidad con lo dispuesto en el inciso f) del artículo 37° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría son deducibles, las depreciaciones por desgaste u obsolescencia de los bienes de activo fijo y las mermas y desmedros de existencias debidamente acreditados, de acuerdo con las normas establecidas en los artículos siguientes; una redacción similar recoge la misma norma en el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF.

Que por su parte, el inciso b) del artículo 22° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, modificado por Decreto Supremo N° 194-99-EF, señalaba que para el cálculo de la depreciación, los demás bienes (salvo los edificios y construcciones) afectados a la producción de rentas gravadas de la tercera categoría, se depreciarán aplicando el porcentaje que resulte de la aplicación de la tabla consignada en el citado inciso.

Que a su vez, el inciso c) del citado artículo 22° indicaba que 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.

Que del punto 2.1 del Anexo A del Requerimiento N° (fojas 1929 a 1933), se observa que la Administración comunicó a la recurrente, entre otros, que sobre la base de la información de los activos fijos que proporcionó se tiene que los bienes del activo fijo fueron agrupados en: "XSSU" - que agrupa los activos del Proyecto Sulfuros, "XSOX", que agrupa a los activos del Proyecto Óxidos y "XSOT" que comprende los activos G&A, precisando que en los Anexos N° 01 y 1.1 a 1.12 adjunto a dicho requerimiento (fojas 1903 a 1927) se detallan los bienes que se encuentran fuera del beneficio de aplicación de la tasa de depreciación acelerada, así como el monto de aquellos bienes respecto a los cuales solo una parte de su valor se encuentra dentro del beneficio.

Que respecto de los bienes registrados en "XSOT" precisa que no se encuentran dentro de los beneficios de los Proyectos de Sulfuros y Óxidos, ya que tales bienes están fuera de la fecha de ejecución del Proyecto Sulfuros o no se encuentran dentro del monto de la inversión aprobada para el Proyecto Óxidos, motivo por el cual procedió a aplicar las tasas de depreciación del régimen común del Impuesto a la Renta; que ha verificado que dichos activos corresponden al área G&A y fueron distribuidos por la recurrente entre los referidos proyectos, según porcentajes de distribución que difieren de los determinados por la Administración; para el caso de los bienes del Proyecto Óxidos cuyos montos se encuentran fuera del monto de inversión aprobado (sea de forma parcial o total), el cálculo de la depreciación se ha efectuado de acuerdo con las tasas establecidas en el artículo 22° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta; que respecto a las demás observaciones tanto para los Proyectos Tintaya (Sulfuros) y Óxidos, así como para los bienes considerados en la "XSOT" (G&A), las observaciones específicas por tipo de bien han sido signadas como "Motivo", según detalle de los Anexos N° 02, 2.1, 03, 04, 05, 06 y 07 adjuntos al citado requerimiento (fojas 1811 a 1902).

Que en respuesta, con escrito de 8 de noviembre de 2013 (fojas 1697 a 1705), la recurrente señaló que conforme con los artículos 79° y 83° de la LGM y los artículos 25° y 28° de su reglamento, no es posible concluir que la tasa global de depreciación del 20% incluya únicamente los activos fijos hasta por el monto aprobado y ejecutado, ya que dichas normas deben ser interpretadas de forma sistemática, esto es, que deberían ser consideradas como parte de la tasa global los activos vinculados a las actividades relativas a la UEA garantizada, siendo que no existe ninguna norma legal que restrinja la aplicación de la tasa de depreciación global del 20% únicamente a los activos fijos adquiridos dentro de la ejecución del plan de inversiones previsto en el Estudio de Factibilidad Técnica Económica; agrega que, sobre las observaciones

²¹Estos dos últimos montos son los reliquidados (rebajados) en instancia de reclamación, al haberse levantado el reparo signado con Motivo 7 (fojas 3548/reverso).



Tribunal Fiscal

Nº 01283-11-2023

a la depreciación de activos fijos por motivos específicos, se remite a los argumentos que expuso y desarrolló en los procedimientos contenciosos que inició respecto del Impuesto a la Renta de periodos anteriores, así como a los argumentos que esgrimió sobre los alcances del Contrato de Estabilidad.

Que de acuerdo con el punto 2 del Anexo A al Resultado del Requerimiento N° (fojas 1681 a 1690), la Administración dejó constancia del escrito presentado y señaló que la recurrente no cumplió con desvirtuar las observaciones por exceso de depreciación deducido como costo ni por exceso de gastos de depreciación de los Proyectos Tintaya (Sulfuros) y Óxidos, los cuales se detallan en los Anexos N° 05, 06, 07 y 10 a dicho resultado (fojas 1483 y 1562 a 1566).

Que en tal sentido, la controversia en este extremo consiste en determinar si los reparos por exceso de depreciación deducido como costo y exceso de gastos de depreciación respecto de los Proyectos Tintaya (Sulfuros) y Óxidos por el ejercicio 2010 se encuentran arreglados a ley, para lo cual se analizarán los diversos motivos que formuló la Administración para sustentar dichos reparos.

• Aplicación de beneficios hasta por el monto de la inversión aprobada (Motivo general)

Que al respecto, corresponde determinar si los bienes adquiridos fuera del periodo y monto de la inversión aprobada, vinculados con los Proyectos Tintaya (Sulfuros) y Óxidos, se encuentran dentro del beneficio de la tasa global de depreciación otorgada por el contrato de estabilidad suscrito entre el Estado Peruano y la recurrente.

Que el artículo 72° del Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería, aprobado por Decreto Supremo N° 014-92-EM, señala que con el objeto de promover la inversión privada en la actividad minera, se otorga a los titulares de tal actividad la estabilidad tributaria, cambiaria y administrativa.

Que el artículo 78° de la citada ley señala que los titulares de actividades mineras que inicien o estén realizando operaciones mayores de 350 TM/día y hasta 5,000 TM/día, o los que realicen la inversión prevista en el artículo 79° de la ley gozarán de estabilidad tributaria que se les garantizará mediante contrato suscrito con el Estado, por un plazo de 10 años, contados a partir del ejercicio en que se acredite la ejecución de la inversión.

Que el referido artículo 79° prevé que tendrán derecho a celebrar los contratos a que se refiere el artículo anterior, los titulares de actividad minera que presenten programas de inversión por el equivalente en moneda nacional a US\$ 2 000 000,00, siendo que el efecto del beneficio contractual recaerá exclusivamente en las actividades de la empresa minera en favor de la cual se efectúe la inversión.

Que el inciso a) del artículo 80° de la referida ley dispone que los contratos de estabilidad a que se refieren los dos artículos anteriores de la ley garantizarán al titular de actividad minera la estabilidad tributaria, por la cual quedará sujeto, únicamente, al régimen tributario vigente a la fecha de aprobación del programa de inversión, no siéndole de aplicación ningún tributo que se cree con posterioridad; tampoco le serán de aplicación los cambios que pudieren introducirse en el régimen de determinación y pago de los tributos que le sean aplicables, salvo que el titular de actividad minera opte por tributar de acuerdo con el régimen modificado; esta decisión deberá ser puesta en conocimiento de la Administración y del Ministerio de Energía y Minas, dentro de los 120 días contados desde la fecha de modificación del régimen.

Que el artículo 82° de la anotada ley establece que a fin de promover la inversión y facilitar el financiamiento de los proyectos mineros con capacidad inicial no menor de 5,000 TM/día o de ampliaciones destinadas a llegar a una capacidad no menor de 5,000 TM/día referentes a una o más Unidades Económico Administrativas, los titulares de la actividad minera gozarán de estabilidad tributaria que se les garantizará mediante contrato suscrito con el Estado, por un plazo de 15 años, contados a partir del ejercicio en que se acredite la ejecución de la inversión o de la ampliación, según sea el caso.



Tribunal Fiscal

Nº 01283-11-2023

Que el citado artículo 82° agrega que se entiende por Unidades Económico Administrativas el conjunto de concesiones mineras ubicadas dentro de los límites señalados por el artículo 44° de dicha ley²², las plantas de beneficio y los demás bienes que constituyan una sola unidad de producción por razón de comunidad de abastecimiento, administración y servicios que, en cada caso, calificará la Dirección General de Minería (en adelante, DGM).

Que el artículo 83° de la misma ley dispone que tienen derecho a celebrar los contratos a que se refiere el artículo 82°, los titulares de la actividad minera que presenten programas de inversión no menores al equivalente en moneda nacional a US\$ 20 000 000,00, para el inicio de cualquiera de las actividades de la industria minera, y en el caso de inversiones en empresas mineras existentes se requiere un programa de inversiones no menor al equivalente en moneda nacional a US\$ 50 000 000,00.

Que añade que el efecto del beneficio contractual recaerá exclusivamente en las actividades de la empresa minera en favor de la cual se efectúe la inversión.

Que el artículo 85° de la aludida ley preceptúa que los titulares de la actividad minera, comprendidos en los alcances de sus artículos 82° y 83°, para gozar de los beneficios garantizados, deben presentar un estudio de factibilidad técnico-económico, que tendrá carácter de declaración jurada y deberá ser aprobado por la DGM, siendo la fecha de aprobación la que rija para los efectos de fijar la fecha de la estabilidad del régimen tributario y de las garantías; agrega este artículo que para acreditar el monto de inversión realizado debe presentarse una declaración jurada, refrendada por auditor externo.

Que, por su parte, el artículo 1° del Reglamento de la Ley General de Minería, aprobado por Decreto Supremo N° 024-93-EM²³, contempla que la estabilidad tributaria, cambiaria y administrativa a que se refiere el inciso a) del artículo 72° de la citada ley son las garantías de seguridad jurídica que se conceden a los titulares de actividad minera para el ejercicio de sus actividades.

Que el artículo 18° del aludido reglamento prescribía que las personas o empresas que deseen acogerse a lo dispuesto en los artículos 78° y 82° de la Ley General de Minería lo solicitarán a la DGM y presentarán por escrito indicando los datos y acompañando la siguiente información y/o documentación: a) Nombre y domicilio del petitionerio, b) Nombre de los derechos mineros materia de la solicitud, indicando su ubicación geográfica, número de hectáreas y sus inscripciones en el Libro correspondiente del Registro Público de Minería a nombre del petitionerio y, en su caso, Resolución Directoral de Constitución de la Unidad Económica Administrativa, c) Estudio de Factibilidad para el caso del artículo 82° de la LGM, y d) Programa de Inversión con plazos de ejecución para el caso del artículo 78° de la citada ley.

Que el artículo 19° del anotado reglamento indicaba que el estudio de factibilidad deberá contener la siguiente información: a) La relación de todas las obras a llevarse a cabo que detalle, entre otros, los rubros de mina (programa de exploración, desarrollo, preparación y explotación), planta de concentración (tratamiento) o sistemas alternativos y facilidades conexas, y de ampliación o mejoramiento de instalaciones u obras existentes, propias o ajenas, utilizables para los fines del contrato, b) La adquisición de maquinaria y equipo que se utilizará en el proyecto, c) Plazo, cronograma de ejecución y monto de inversión desagregado, incluyendo gastos en ingeniería e inspección, capital de trabajo, gastos generales aplicables al proyecto, gastos financieros durante el período de construcción, d) Reservas minerales, e) Producción mínima que espera obtenerse, f) Proyección de ventas y precios de los productos finales que se obtengan, así como el costo directo de producción, el costo indirecto de intereses de préstamos,

²² Este artículo señala que el titular de más de una concesión minera de la misma clase y naturaleza podrá agruparlas en Unidades Económico Administrativas, siempre que se encuentren ubicadas dentro de una superficie de 5 kilómetros de radio, cuando se trate de minerales metálicos no ferrosos o metálicos auríferos primarios; de 20 kilómetros de radio cuando se trate de hierro, carbón o mineral no metálico; y 10 kilómetros en los yacimientos metálicos auríferos detríticos o de minerales pesados detríticos. Agrega que el agrupamiento de concesiones mineras constituye una unidad económico-administrativa y requiere de resolución aprobatoria de la Dirección General de Minería.

²³ Referido a las Garantías y Medidas de Promoción a la Inversión en la Actividad Minera.



Tribunal Fiscal

Nº 01283-11-2023

amortización de intangibles, depreciación y demás deducciones que la ley permite, y g) Rentabilidad del proyecto.

Que el artículo 20° del mismo reglamento dispone que el Estudio de Factibilidad podrá ser modificado una o más veces en el curso de su ejecución, siempre y cuando no se afecte el objeto final del mismo, y que las modificaciones deberán ser aprobadas por la DGM.

Que el artículo 22° del mencionado reglamento establecía que las garantías contractuales beneficiarán al titular de la actividad minera exclusivamente por las inversiones que realice en las concesiones o Unidades Económico Administrativas; añade que, para determinar los resultados de sus operaciones, el titular de actividad minera que tuviera otras concesiones o Unidades Económico Administrativas deberá llevar cuentas independientes y reflejarlas en resultados separados, en tanto que los gastos que no sean identificables directamente en cada concesión o Unidad Económico Administrativa se distribuirá entre ellas en proporción a las ventas netas de las sustancias mineras que se extraigan de las mismas.

Que el artículo 24° del citado reglamento señalaba que la DGM deberá elevar al Despacho del Viceministro de Minas, los actuados y la Resolución Directoral por la que se aprueba el Estudio de Factibilidad o Programa de Inversión según sea el caso, la que servirá de base para determinar las inversiones materia del contrato, a efecto que se proceda a la suscripción de la minuta preparada de acuerdo al modelo aprobado de conformidad con el artículo 86° del Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería.

Que el artículo 30° del referido reglamento preveía que el cumplimiento del Programa y en su caso del Estudio de Factibilidad se acreditará a los 90 días naturales de la finalización de las obras y puesta en producción del Proyecto al 80% de su producción proyectada, con Declaración Jurada refrendada por auditor externo, la que deberá detallar las obras y adquisiciones realizadas, así como el monto financiado con capital propio o créditos de terceros; adicionalmente, deberá presentarse estados financieros a la fecha de conclusión del proyecto, con anexos o notas demostrativas de las inversiones y adquisiciones realizadas y de su financiación.

Que el artículo 31° del aludido reglamento contemplaba que aprobada en forma expresa la Declaración Jurada que acredite el cumplimiento de la ejecución del Programa de Inversión o el Estudio de Factibilidad, el titular de actividad minera y el Estado deberán otorgar dentro de un plazo que no excederá de 30 días, contado a partir de la fecha de aprobación, una escritura pública declarativa de la ejecución, y la escritura deberá inscribirse en el Registro Público de Minería en la partida correspondiente al titular de la actividad minera.

Que teniendo en consideración que el contrato de garantías y medidas de promoción a la inversión celebrado entre el Estado Peruano y la recurrente constituye un contrato de estabilidad, respecto de este tipo de contratos, el artículo 62° de la Constitución establece que (...) *"Mediante contratos-ley, el Estado puede establecer garantías y otorgar seguridades. No pueden ser modificados legislativamente, sin perjuicio de la protección a que se refiere el párrafo precedente"*.

Que como se aprecia, los contratos de garantías y medidas de promoción a la inversión en la actividad minera a que se refieren las normas de la Ley General de Minería y su reglamento, antes glosadas, tienen la naturaleza jurídica de los "contratos-ley" a que se refiere el segundo párrafo del artículo 62° de la Constitución, ya que mediante ellos el Estado contrata con los inversionistas mineros en un plano de igualdad con el fin de otorgarles garantías y seguridades, estabilizando el régimen legal vigente al momento de la suscripción del convenio y, por tanto, protegiéndolos de las modificaciones legislativas que se realicen posteriormente.

Que en atención al referido marco normativo y sobre los Contratos de Garantía y Medidas de Promoción a la Inversión suscritos entre la recurrente y el Estado Peruano, este Tribunal en la Resolución N°

, emitida a la recurrente respecto del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2007 y 2008, ha señalado lo siguiente:



Tribunal Fiscal

Nº 01283-11-2023

"(...) Que en el presente caso, se tiene que el 29 de diciembre de 1995 la recurrente y el Estado Peruano suscribieron el Contrato de Garantías y Medidas de Promoción a la Inversión al amparo del Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería aprobada por Decreto Supremo N° 014-92-EM, con la finalidad de garantizar los beneficios contenidos en los artículos 72, 80 y 84 de la citada ley, respecto a la inversión en sus concesiones

número veinte, Perseguida, Progreso Primera, Progreso Segunda, Progreso Tercera, Progreso Cuarta, Rosita, Sahara, San Antonio, San Enrique, San Luis, Santa María, Tintaya Segunda, Corocchohuayco, Magma 1, Magma 2, Magma 3, Aurora Tintaya 4, Demasia Aurora Tintaya y la concesión de beneficio Tintaya (Proyecto Sulfuros). El plazo del referido contrato era de 15 años (fojas 4701 a 4717).

Que se aprecia que el 20 de julio de 1998 la recurrente comunicó al Ministerio de Energía y Minas que había optado modificar el régimen tributario del Proyecto Sulfuros, estabilizado el 29 de diciembre de 1995 al amparo del artículo 88 de la Ley General de Minería por el vigente a la fecha de presentación de la referida comunicación (fojas 4738 y 4739), que constituirá el nuevo marco estabilizado.

Que, asimismo, el 12 de diciembre de 2003 la recurrente y el Estado Peruano suscribieron el Contrato de Garantía y Medidas de Promoción a la inversión al amparo del Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería, aprobada por Decreto Supremo N° 014-92-EM, con la finalidad de garantizar los beneficios contenidos en los artículos 72, 80 y 84 de la citada ley, respecto a la inversión en su concesión de beneficio Planta Industrial de Óxidos. El plazo del referido contrato era de 15 años (fojas 4718 a 4735).

Que la Cláusula Primera de los anotados contratos de estabilidad señalan que la recurrente "presentó ante el Ministerio de Energía y Minas la solicitud correspondiente para que mediante contrato se le garantice los beneficios (...), en relación a la inversión y puesta en explotación del Proyecto "Óxidos de Cobre", y "(...) en relación a la inversión en sus concesiones

número veinte, Perseguida, Progreso Primera, Progreso Segunda, Progreso Tercera, Progreso Cuarta, Rosita, Sahara, San Antonio, San Enrique, San Luis, Santa María, Tintaya Segunda, Corocchohuayco, Magma 1, Magma 2, Magma 3, Aurora Tintaya 4, Demasia Aurora Tintaya y la concesión de beneficio Tintaya (Proyecto Sulfuros)", con lo cual se advierte que el contrato de estabilidad está referido a determinadas inversiones que se realicen en una concesión y no a la concesión misma.

Que es por tal motivo que el artículo 83 de la Ley General de Minería exige como requisito para celebrar un contrato que se presenten programas de inversión no menor a determinados montos (US\$ 50'000,000 en el caso de empresas existentes), y de conformidad con el artículo 85 de la citada Ley y el artículo 19 de su Reglamento el Estudio de Factibilidad Técnico-Económico debe contener, entre otros datos, información sobre el plazo, cronograma de ejecución y monto de la inversión.

Que como se aprecia, la inversión es uno de los aspectos más relevantes al momento de evaluar si procede suscribir un contrato de garantías y medidas de promoción a la inversión al amparo de las citadas normas, y es por ello que en el contrato suscrito entre el Estado Peruano y la recurrente en diversas cláusulas se remiten al programa de inversión; así por ejemplo en la cláusula quinta se hace referencia al monto de inversión requerida y en la cláusula cuarta se indica cuál es el plazo de ejecución del Plan de Inversiones.

Que la recurrente sostiene que el derecho al régimen de estabilidad no comprende únicamente la específica inversión realizada sino comprende a todas operaciones relacionadas con la determinada concesión en virtud de la cual se celebró el Convenio de Garantías y Medidas de Promoción a la Inversión, no obstante del contenido del contratos de estabilidad suscrito entre el Estado Peruano y la recurrente se advierte que está vinculado a determinada inversión, debidamente identificada, la cual está destinada a cumplir un objetivo (Proyecto "Óxido" y Sulfuros), lo que se condice con lo dispuesto en el artículo 83 de la Ley General de Minería y los artículos 22 y 24 de su reglamento cuando señalan que el efecto del beneficio contractual recaerá exclusivamente en las actividades de la empresa minera en favor de la cual se efectúe la inversión, que las garantías contractuales beneficiarán al titular de la actividad minera exclusivamente por las inversiones que realice en las concesiones o Unidades Económico Administrativas



Tribunal Fiscal

Nº 01283-11-2023

y que el Estudio de Factibilidad o Programa de Inversión servirá de base para determinar las inversiones materia del contrato a efecto de que se proceda a la suscripción de los convenios, de lo que se infiere que el contrato bajo examen está aludiendo a la anotada inversión.

Que en efecto, en la Cláusula Quinta de los citados contratos (fojas 4712 reverso y 4733 reverso), se señala que para el Proyecto Óxidos: "El titular ha declarado que el monto definitivo de la inversión fue de US\$ 61 769 825,00 en el periodo comprendido entre el 1 de octubre de 2001 y el 31 de agosto de 2002" y para el Proyecto Tintaya se señala que "La ejecución del Plan de Inversiones requiere de una inversión total aproximada de US\$ 104 447 000,00" y "El monto definitivo de la inversión se fijará a la terminación de las obras", con lo cual se aprecia que la inversión sí estaba delimitada, siendo esta inversión la amparada en el contrato de estabilidad.

Que, asimismo, en la Cláusula Cuarta del contrato referido al Proyecto Óxidos (foja 4733), indica que "El plazo venció en el mes de agosto de 2002" mientras que la mencionada cláusula del contrato referido al Proyecto Sulfuros (foja 4712), señala que "El plazo total de ejecución del Plan de Inversiones es de 60 meses que vencerá el 31 de diciembre de 1999", y en la Cláusula Octava de ambos contratos de estabilidad (fojas 4711 reverso y 4732), se señala que el plazo de las garantías pactadas es por 15 años "contados a partir del ejercicio en que se acredite la inversión realizada y esta sea aprobada por la Dirección General de Minería", con lo cual se reafirma que los contratos de estabilidad están referidos a una inversión determinada -la contenida en el Plan de Inversiones-, y con un objetivo específico, realizar las obras, labores y adquisiciones necesarias para la puesta en marcha o inicio de la operación efectiva de los Proyectos Óxidos y Sulfuros, las mismas que debían ejecutarse en un periodo de tiempo delimitado, y en ese sentido, si fuera posible realizar otras inversiones en distintos momentos, las cláusulas del contrato que establecen el monto de la inversión así como el plazo de su ejecución carecerían de sentido.

Que por otro lado, la Cláusula Séptima del contrato respecto al Proyecto Sulfuros (foja 4711), agrega que la Dirección General de Minería puede formular observaciones en el caso que se hayan incluido "inversiones y gastos no previstos en el Plan de Inversiones o en sus modificaciones debidamente aprobadas", con lo cual se desprende que lo protegido con el contrato de estabilidad era la inversión incluida en el Plan de Inversiones, y en su caso en las modificaciones al mismo, siempre que hubiesen estado aprobadas por la autoridad competente, ya que si se permitiera incluir inversiones adicionales no previstas en el Plan de Inversiones, no tendría razonabilidad que se haya atribuido facultades a la Dirección General de Minería para que efectúe cuestionamientos, y aun cuando lo que hubiese importado es que se cumpla como mínimo con la inversión inicial pudiendo realizarse inversiones adicionales a ésta, como alega la recurrente, se hubiese especificado ello en el contrato, lo cual no ha sucedido, y por el contrario, la Dirección General de Minería estaba facultada para hacer observaciones por cualquier inversión no incluida en el Plan de Inversiones, lo cual implica que se trataba de inversiones adicionales no contempladas en este plan.

Que según lo previsto por el artículo 20 del Reglamento de la Ley General de Minería, el Estudio de Factibilidad puede ser modificado en el curso de su ejecución, siempre que no afecte el objeto final del mismo, siendo que estas modificaciones deben ser aprobadas por la Dirección General de Minería.

Que la posibilidad de modificar el Estudio de Factibilidad se estableció en el contrato de estabilidad respecto al Proyecto Tintaya, pues en el apartado 4.2 de la Cláusula Cuarta (foja 4712), se señala que "Si algún cambio se requiriera hacer, podrá procederse respecto de las obras y labores pendientes de ejecutar, siempre que no se afecte el objeto final del Plan de Inversiones; y, siempre también que el titular presente previamente a la Dirección General de Minería la solicitud de aprobación de tales modificaciones y/o ampliaciones y, sin perjuicio también, de la aprobación por parte de dicha Dirección General para que las modificaciones y/o ampliaciones efectuadas queden convalidadas y sean incluidas en el Plan de Inversiones".



Tribunal Fiscal

Nº 01283-11-2023

Que como se aprecia del referido artículo 20 y de la Cláusula Cuarta del contrato de estabilidad, se permite las modificaciones y ampliaciones del Plan de Inversiones, contenido en el Estudio de Factibilidad, siempre que se efectúen hasta la fecha de ejecución de las inversiones y sean aprobadas por la Dirección General de Minería.

Que, sobre el particular, este Tribunal, en la Resolución N° _____ antes citada, en el extremo vinculado al presente reparo con motivo del procedimiento de fiscalización seguido a la recurrente por el ejercicio 2006, estableció lo siguiente:

“Que en el caso bajo análisis la aprobación del “Estudio de Factibilidad Técnico Económico” para los Proyectos “Óxidos y Tintaya” fueron aprobadas el 14 de noviembre de 2002 y el 17 de noviembre de 1995 mediante las Resoluciones Directorales N° _____ (fojas 9745 y 9755), sin embargo no se observa que la recurrente hubiera realizado modificaciones o ampliaciones al Plan de Inversiones, contenido en el Estudio de Factibilidad, que hubieran sido aprobadas por la Dirección General de Minería.

Que de lo antes expuesto y de las normas citadas se deduce que los beneficios de la estabilidad jurídica no se otorgan de manera general a favor del titular de la actividad minera o de alguna concesión minera determinada, sino con relación a una inversión específica, con un plan definido y una producción esperada, claramente delimitados en el Estudio de Factibilidad, el cual ha sido suscrito por el Ministerio de Energía y Minas, por cuanto lo que se busca a través de estos contratos es conferir seguridad jurídica al inversionista en el sentido que la tasa interna de retorno de su inversión no se vea afectada por nuevas disposiciones, siendo que en el caso bajo análisis, la inversión materia del contrato de estabilidad está referida a los Proyectos “Óxidos y Tintaya”.

Que de los documentos analizados se aprecia que desde un inicio tanto el recurrente como el Estado Peruano delimitaron los alcances y el objeto de los Contratos de Estabilidad firmados, comprometiéndose a realizar una serie de prestaciones que debían ser cumplidas por ambas partes.

Que en ese sentido, si bien los beneficios conferidos mediante los contratos de estabilidad recaen en el titular de la actividad minera con el fin de promover la inversión que se desarrolla en una concesión o Unidad Económico Administrativa, dichos beneficios sólo se aplican sobre las actividades vinculadas a la citada inversión, cuyo objeto se encuentra delimitado en el Estudio de Factibilidad, que en el presente caso está referido a las actividades vinculadas a los Proyectos “Tintaya y Óxidos”.

Que, en consecuencia, los bienes adquiridos fuera del período y monto de la inversión aprobada vinculados a los Proyectos “Tintaya y Óxidos”²⁴ no se encuentran dentro del beneficio de la tasa global de depreciación otorgada por el contrato de estabilidad suscrito entre el Estado Peruano y la recurrente, por lo que el reparo en este extremo se encuentra arreglado a ley correspondiendo confirmarlo.” (...).

Que de lo actuado no se aprecia que la recurrente hubiera realizado modificaciones o ampliaciones al Plan de Inversiones contenido en el “Estudio de Factibilidad Técnico Económico” del Proyecto Óxidos, que hubieran sido aprobadas por la DGM, debiendo precisarse que en el ejercicio 2010 el referido proyecto es el único con convenio de estabilidad vigente; en tal sentido, en atención al criterio desarrollado en la Resolución N° _____ antes glosada, los bienes adquiridos fuera del período y monto de la inversión aprobada para el mencionado proyecto no se encuentran dentro del beneficio de la tasa global

²⁴ Citado como pie de página N° 32 de la Resolución N° _____, Requerimiento N° _____

“La Administración, mediante el punto 3.2.1 del _____, señaló que sobre la base de la información proporcionada por la recurrente como fue el archivo denominado “impresión AFT_2006.xls”, identificó primeramente los proyectos a los cuales pertenecía cada uno de los activos fijos, para luego identificar a los bienes cuya fecha de adquisición era posterior al 31 de mayo de 1998 y al 31 de agosto de 2002 para los Proyectos “Tintaya y Óxidos”, respectivamente; para finalmente determinar qué bienes se encontraban fuera del beneficio de aplicación de la tasa de depreciación y aplicar las tasa de depreciación del Régimen General del Impuesto a la Renta, procedimiento que se encuentra arreglado a ley.”



Tribunal Fiscal

Nº 01283-11-2023

de depreciación otorgada por el contrato de garantías respectivo, correspondiendo confirmar la apelada en este extremo²⁵.

Que ahora bien, con relación a los demás motivos por los cuales se efectuó el reparo, se tiene lo siguiente:

• Motivo 1: Costo computable observado en ejercicios anteriores

Que en el Anexo A al Resultado del Requerimiento N° (fojas 1683 y 1684), la Administración señaló sobre el Motivo 1 que como consecuencia de las fiscalizaciones de los ejercicios 2002 (puntos 11 y 15 del Resultado del Requerimiento N° , 2003 y 2004 (punto 19 del Resultado del Requerimiento N° , se efectuaron observaciones al costo computable de los activos fijos dados de alta en dichos ejercicios, los cuales fueron ratificados en la etapa de reclamación a través de las Resoluciones de Intendencia N° , respectivamente, como consta en el Anexo N° 04 adjunto al resultado de dicho requerimiento (fojas 1567 a 1607); por lo tanto, el costo computable determinado en las fiscalizaciones antes mencionadas fue considerado para el cálculo de la depreciación del ejercicio 2010, observándose diferencias entre la depreciación calculada por la recurrente y la determinada por la Administración, las que no fueron sustentadas, reparo que detalló en los Anexos N° 02, 05, 06 y 07 adjuntos al resultado del referido requerimiento (fojas 1652 a 1666).

Que sobre el particular, este Tribunal mediante la Resolución N° emitida a la recurrente respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, ha señalado sobre el motivo (reparo) bajo análisis, lo siguiente:

"(...) este Tribunal en la Resolución N° emitida a la misma recurrente, en el extremo vinculado al presente reparo, con motivo del procedimiento de fiscalización seguido a la recurrente por el ejercicio 2005, estableció lo siguiente:

Que de autos se aprecia que el reparo al costo computable si bien corresponde a bienes del activo, dados de alta en los años 2003 y 2004, cuyo referido costo fue reparado en las fiscalizaciones efectuadas de los ejercicios 2003 y 2004, ello no era impedimento para que la Administración pudiera evaluar los argumentos, medios probatorios, documentación u otros medios que pudiera presentar la recurrente a fin de sustentar su costo computable, y reconocer, de ser el caso, el citado costo correspondiente al ejercicio 2005 sin perjuicio del costo que pudiera ser aplicable en ejercicios anteriores, por lo que en tal sentido, estando a que la Administración ha señalado que debía atenerse a la fiscalización de otros ejercicios para formular el reparo, en consecuencia aquél no ha sido sustentado, correspondiendo levantarlo y revocar la apelada en ese extremo".

Que en el presente caso, de autos se aprecia que el reparo al costo computable si bien corresponde a bienes del activo dados de alta en los ejercicios 2002, 2003 y 2004, cuyo referido costo fue reparado en las fiscalizaciones efectuadas de dichos ejercicios, ello no era impedimento para que la Administración pudiera evaluar los argumentos, medios probatorios, documentación u otros medios que pudiera presentar la recurrente a fin de sustentar su costo computable, y reconocer, de ser el caso, el citado costo correspondiente al ejercicio 2009, sin perjuicio del costo que pudiera ser aplicable en ejercicios anteriores, por lo que, en tal sentido, estando a que la Administración ha señalado que debía atenerse a la fiscalización de otros ejercicios para formular el reparo, en consecuencia, de acuerdo a lo expuesto y conforme con el criterio jurisprudencial antes citado, el reparo materia de autos no ha sido sustentado, por lo que corresponde levantar este reparo y revocar la resolución apelada en este extremo."

Que en ese sentido, de acuerdo con el criterio expuesto en la resolución antes glosada, que a su vez se remite a otra resolución también emitida a la recurrente por otros ejercicios previos, siendo que en ambas

²⁵ En igual sentido se han pronunciado las Resoluciones N° , emitidas a la misma recurrente por Impuesto a la Renta de los ejercicios 2003 a 2005, 2007 y 2008, las cuales han precisado que carece de sustento lo alegado por la recurrente en el sentido que los alcances del beneficio de depreciación acelerada comprende todos los bienes de dicho proyecto.



Tribunal Fiscal

Nº 01283-11-2023

resoluciones se levantaron reparos por depreciación equivalentes a los formulados a la recurrente respecto de periodos previos²⁶, corresponde emitir similar pronunciamiento, en consecuencia, levantar el presente reparo y revocar la apelada en este extremo²⁷.

• Motivo 4: Valor neto según SUNAT menor al importe de depreciación de la recurrente

Que en el Anexo A al Resultado del Requerimiento N° (foja 1683), la Administración señaló que a efectos de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 se han tomado en cuenta los saldos iniciales del valor neto de activos fijos que incluyen los reparos al costo realizados en fiscalizaciones anteriores, lo cual fue mantenido en instancia de reclamación mediante la Resolución de Intendencia N° referida al caso de la recurrente por Impuesto a la Renta de los ejercicios 2007 y 2008, que se encuentra en etapa de apelación pendiente de resolución; no obstante, conforme lo dispuesto en el artículo 9° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, corresponde aplicar la presunción de validez de los actos administrativos, siendo que sobre los alcances de la estabilidad se remite a lo indicado al respecto en la primera parte de su análisis, concluyendo que no se sustentó las observaciones y se mantienen la observaciones, según detalle del Anexo N° 05 a dicho resultado, en el cual se observa el Motivo 4 respecto del activo fijo de Código 7494 - Maletín Metálico TB-6220A por diferencias en la depreciación del ejercicio, depreciación acumulada al 31 de diciembre de 2010 y valor neto (foja 1566).

Que mediante la Resolución N° , este Tribunal emitió pronunciamiento respecto de la apelación de la Resolución de Intendencia N° en el caso de la recurrente por IR de los ejercicios 2007 y 2008, habiendo señalado respecto de los Motivos 4 y 5 "Diferencias en el costo computable y/o depreciación acumulada (Motivos 4 y 5 del ejercicio 2008), que:

"(...) de la verificación del Anexo N° 34 del Requerimiento N° (fojas 2681 a 2684), se advierte que la Administración determinó diferencias en la depreciación correspondiente al ejercicio 2008, que resultaron a favor de la Administración (motivo 4) y a favor de la contribuyente (motivo 5).

Que dichas diferencias fueron determinadas en función de la comparación de la información sobre el costo computable y depreciación acumulada al 31 de diciembre de 2007, proveniente de dos archivos de Excel, contenidos en el CD presentado por la recurrente en la etapa de fiscalización (foja 604), denominados "impresion_AFT_2007 2 DEPR F" y "7_Libro Activos Fijos_12-08 CE Mensual.xls".

(...)

Que, al respecto, no se advierte que tales diferencias en la depreciación detectadas por la Administración hayan sido desvirtuadas por la recurrente, por lo que en tal sentido se tiene que el reparo se encuentra arreglado a ley, correspondiendo confirmar la apelada en este extremo".

Que adicionalmente, respecto al efecto de la depreciación reparada con Motivo 4 en los ejercicios 2002 a 2004 y con incidencia en los reparos a la depreciación efectuados en los ejercicios 2007 y 2008 con dicho motivo, se aprecia que la Resolución N° ha indicado que mediante las Resoluciones N° se han confirmado los reparos a la depreciación de los citados ejercicios 2002 a 2004, por lo que la mencionada Resolución N° ha confirmado también los reparos a la depreciación de los ejercicios 2007 y 2008 signados con Motivo 4 y 5 basados en los reparos de los referidos ejercicios previos.

Que estando a lo expuesto, dado que el presente reparo signado con Motivo 4 se basa en los reparos a la depreciación o depreciación acumulada reparada a la recurrente en los ejercicios 2007 y 2008 signados con Motivo 4 y 5, y no habiendo la recurrente desvirtuado las diferencias detectadas por la Administración,

²⁶ Esto es: Motivo 1 - costo computable observado en ejercicios anteriores.

²⁷ El mismo criterio ha sido recogido en la Resolución N° emitida a la recurrente respecto del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2007 y 2008.



Tribunal Fiscal

Nº 01283-11-2023

se concluye que el reparo bajo análisis se encuentra arreglado a ley, correspondiendo confirmar la apelada en este extremo.

• Motivo 5: Depreciación según régimen común

Que del Anexo A al Resultado del Requerimiento N° (fojas 1682 y 1683), se aprecia que la Administración señaló que existen diferencias entre la determinación de la depreciación realizada por la recurrente y la efectuada por la Administración, debido a la aplicación de las tasas del régimen común, según lo determinado en fiscalizaciones de ejercicios anteriores sobre los bienes con el beneficio de la tasa acelerada (20% anual) hasta por el monto de inversión aprobada, siendo que la recurrente solo se remitió a sus argumentos de procedimientos contenciosos que inició por reparos similares en ejercicios previos.

Que además, la Administración indicó que la reclamación referida a dichos ejercicios previos fue resuelta por Resolución de Intendencia N° , referida al caso de la recurrente por Impuesto a la Renta de los ejercicios 2007 y 2008, cuya validez se presume de conformidad con lo previsto en el artículo 9° de la Ley del Procedimiento Administrativo General.

Que tal como se ha indicado en considerandos precedentes, mediante la Resolución N° este Tribunal emitió pronunciamiento respecto de la apelación formulada contra la Resolución de Intendencia N° en la cual respecto al reparo por depreciación de los ejercicios 2007 y 2008 denominado: “*Bienes que al 1 de enero de 2007 se encontraban totalmente depreciados (Motivo 4 del ejercicio 2007)*”, señaló lo siguiente:

“Que por su parte, la Administración en la resolución apelada (fojas 4912 reversa a 4913), señala que teniendo en cuenta los reparos efectuados a la contribuyente en las auditorías realizadas durante los ejercicios 2002 a 2004 y que fueron mantenidos durante la etapa de reclamación, se procedió a determinar los saldos de la depreciación acumulada al 31 de diciembre de 2006 de los bienes pertenecientes a la Planta Sulfuros y Planta Óxidos que se indican en el Anexo N° 24 del Requerimiento N° motivando el reparo en análisis respecto a los bienes que se detallan bajo el motivo 4 del Anexo N° 25 del mencionado Requerimiento, (...).

*Que precisa que no correspondía aplicar el beneficio de la tasa de depreciación regulada en la Ley General de Minería y su reglamento, siendo aplicable el artículo 22 de Reglamento de la Ley de Impuesto a la Renta, por tal motivo, se realizó el correcto término y porcentaje que legalmente correspondía por la depreciación de los activos fijos de la recurrente, **ajenos a la inversión**, verificando que los márgenes establecidos en sus registros contables sean congruentes con la norma aplicable. (El énfasis es nuestro)*

Que al respecto, conforme con literal d) del Punto 14.1 del Requerimiento N° (foja 3021), se observa que la Administración identificó bienes que al 1 de enero de 2007 se encontraban totalmente depreciados, al haber calculado una mayor depreciación acumulada al 31 de diciembre de 2006 que la determinada por la recurrente, según consta en el Anexo N° 024 del mencionado requerimiento (fojas 2909 y 2911), por lo que la mencionada depreciación calculada ha sido determinada teniendo en consideración las depreciaciones no utilizadas en los ejercicios 1998 y 1999 y costo computable, los cuales se realizaron durante la fiscalización de los ejercicios 2002, 2003 y 2004 y que fueron mantenidas en la etapa de reclamación de los procedimientos seguidos contra dichos ejercicios, observando diferencias entre la depreciación calculada por la recurrente y lo determinado por la Administración, siendo que en el resultado del citado requerimiento, se mantuvo la observación realizada (fojas 1653).

(...)

Que conforme con el numeral 14.1.1 del Requerimiento N° (foja 3021), la Administración sustenta el referido reparo en función a las fiscalizaciones realizadas en los ejercicios 2002, 2003 y 2004.

(...)



Tribunal Fiscal

Nº 01283-11-2023

Que sobre el particular en el caso de la fiscalización correspondiente al ejercicio 2002, por la cual se emitió la Resolución de Determinación N° [] respecto de la cual, la apelación formulada por la recurrente contra la Resolución de Intendencia N° []³, ha sido resuelta por este Tribunal mediante la Resolución N° [] en la cual se ha establecido que el procedimiento seguido por la Administración respecto de aplicación de tasas de depreciación mayores a las establecidas en la Ley del Impuesto a la Renta se encontraba arreglado a ley, procediendo a mantener dicho reparo, y en consecuencia, confirmó la resolución apelada en este extremo.

Qué asimismo, con respecto a las fiscalizaciones correspondientes a los ejercicios 2003 y 2004, por la cual se emitieron las Resoluciones de Determinación N° [] se verifica que la apelación formulada por la recurrente contra la Resolución de Intendencia N° [] ha sido resuelta por este Tribunal mediante la Resolución N° [] en la cual se ha establecido que las diferencias determinadas por los ejercicios 2003 y 2004, se originaron por efecto de la variación en la aplicación de la tasa global de depreciación anual en los ejercicios 1998 y 1999, por lo que el procedimiento seguido por la Administración se encontraba arreglado a ley, procediendo a mantener dicho reparo, y en consecuencia, confirmó la resolución apelada en este extremo.

Que, de lo antes expuesto, se tiene que el presente reparo tiene su origen, en las fiscalizaciones efectuadas de los ejercicios 2002, 2003 y 2004, mediante las cuales conforme se ha indicado anteriormente mediante las Resoluciones N° [] las observaciones realizadas con incidencia en el caso de autos han sido mantenidas, por lo que corresponde tener en cuenta tales pronunciamientos y confirmar la apelada en ese extremo."

Que en tal sentido, dado que el presente reparo se basa u origina por el efecto de la depreciación reparada en ejercicios anteriores, al considerarse dentro del beneficio de depreciación acelerada solo los bienes hasta el monto de la inversión aprobada del proyecto respectivo y respecto de bienes ajenos a la inversión los porcentajes de depreciación del régimen común, lo cual ha sido mantenido por este Tribunal en la citada Resolución N° [] 1, corresponde tener en cuenta dicho pronunciamiento y confirmar la apelada en este extremo.

• Motivo 6: Reclasificación de cuenta según RAFT 2010 por diferencia entre la cuenta reclasificación y la utilizada en ejercicios anteriores

Que mediante el Anexo A al Resultado del Requerimiento N° [] (fojas 1682), la Administración señaló que las reclasificaciones signadas con Motivo 6, entre otros³⁰, se efectuaron como resultado de la fiscalización practicada a la recurrente por los ejercicios 2005 y 2006 (Orden de Fiscalización N° [] a través del Punto N° 3 del Requerimiento N° [] los que fueron ratificados en la etapa de reclamación a través de las Resoluciones de Intendencia N° [] además, indicó que los mismos reparos se mantuvieron en las fiscalizaciones de los ejercicios 2007 y 2008, según el Resultado del Requerimiento N° [] (Orden de Fiscalización N° [] las que fueron ratificadas según la Resolución de Intendencia N° []

Que al respecto, mediante la Resolución N° [] este Tribunal emitió pronunciamiento respecto de la apelación formulada contra la Resolución de Intendencia N° [], referida al caso de la recurrente por Impuesto a la Renta del ejercicio 2005, en la cual, sobre el reparo por depreciación

²⁸ Mediante dicha resolución se declaró fundada en parte, la reclamación interpuesta contra, entre otros, la Resolución de Determinación N° [] emitida por regularización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2002.

²⁹ En nota al pie de dicha resolución se indicó "Mediante dicha resolución se declaró infundada la reclamación contra las Resoluciones de Determinación N° [] y las Resoluciones de Multa N° []

emitidas por regularización del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2003 y 2004, pagos a cuenta del impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2003 y 2004, así como por las infracciones tipificadas en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario."

³⁰ Ver Nota 20.



Tribunal Fiscal

Nº 01283-11-2023

y amortización de los Proyectos Tintaya y Óxidos signado como: "Motivo 2 y Motivo Amortización 1 - Reclasificación de bienes", se señaló lo siguiente:

"(...)

Que de acuerdo con lo establecido por el artículo 41º de la Ley del Impuesto a la Renta, las depreciaciones se calcularían sobre el valor de adquisición o producción de los bienes o sobre los valores que resultasen del ajuste por inflación del balance efectuado conforme con las disposiciones legales vigentes, al cual se agregaría, en su caso, el de las mejoras incorporadas con carácter permanente.

Que en el caso de autos se aprecia que en los Anexos Nº 045, 046 y 047 del Requerimiento Nº folios 9596, 9624 y 9717), la Administración reparó las deducciones por depreciaciones en exceso provenientes de activos fijos adquiridos fuera del periodo y monto de la inversión aprobada, vinculadas con los Proyectos "Tintaya" y "Óxidos"³¹ que la recurrente consideró como "Maquinaria, equipo y otras unidades de explotación" (Cuenta 333 del Plan Contable), debido a que ésta aplicó el beneficio de la tasa global de depreciación en vez del 3% y 10% de la tasa de depreciación y amortización del régimen general por los rubros "Edificios y Construcciones", "Muebles y enseres" e "Intangibles", sin embargo, la Administración no ha considerado y especificado las características de cada uno de los bienes materia de reparo en dichos rubros, por lo que no ha sustentado dicho tratamiento tributario³², en consecuencia corresponde levantar este reparo y revocar la apelada en este extremo."

Que a su vez, mediante la Resolución Nº _____ este Tribunal emitió pronunciamiento respecto de la apelación formulada contra la Resolución de Intendencia Nº _____, referida al caso de la recurrente por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2006, en la cual, sobre el reparo por depreciación y amortización de los Proyectos Tintaya y Óxidos signado como "Motivo 2 y Motivo Amortización 1 - Reclasificación de bienes", se señaló lo siguiente:

"Que en su recurso de apelación la recurrente señala que la Administración mediante el Requerimiento Nº _____ ha calificado diversos bienes como "Maquinaria", "Mueble", "Intangible", "Desarrollo", "Investigación", "Edificios y Otras Construcciones" y "Construcción", sin embargo, no ha sustentado la reclasificación de cada uno de los bienes materia de cuestionamiento.

Que en la resolución apelada la Administración manifiesta que procedió a efectuar la reclasificación de los bienes del activo fijo considerados por la recurrente en el rubro "Maquinaria, Equipo y Otras Unidades de Explotación", los cuales de acuerdo con la descripción del Registro de Activos Fijos Tributarios correspondían a "Edificios y Otras Construcciones, Muebles y Enseres e Intangibles", lo que originó diferencias entre los montos de depreciación y amortización determinados por la Administración y los considerados por la recurrente por aplicación de las tasas de depreciación aplicables a dichos bienes reclasificados.

Que agrega que el reparo en mención fue debidamente fundamentado, por lo que carece de sustento el argumento invocado por la recurrente respecto de que se restringió su derecho de defensa.

Que de la revisión de los Anexos Nº 52, 53 y 54 del Requerimiento Nº _____ (fojas 8017 a 8047; 8109 a 8142) se observa que la Administración reparó las deducciones por depreciación y amortización en exceso vinculadas a los Proyectos "Tintaya y Óxidos", respecto de los bienes "Planta de Tratamiento de Agua/Desagüe", "Muebles y Enseres y Equipos de Oficina OxidosáL-7", "Software Red Proveed", "Software ERMMapper PC 6.1", "Software Factorylink 7.00 Mids" y "Capital Preoperativos Óxidos", al considerar que los mismos debían ser recalificados como "Edificación", "Muebles y Enseres"

³¹ La cita corresponde al pie de página Nº 37 de la Resolución Nº _____ que indica: "Planta de Tratamiento de Agua/Desagüe", los "muebles y enseres y equipos de oficina Óxidos L-7", "Software Red Proveed", "Software Er Mapper PC 6.1" y "Software Factorylink 7.00 Mids".

³² La cita corresponde al pie de página Nº 37 de la Resolución Nº 03766-3-2016 que indica: "Similar criterio contenido en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 18397-10-2013, con motivo del mismo procedimiento de fiscalización al de autos, realizado por los ejercicios 2005 y 2006, particularmente con ocasión del análisis del Requerimiento Nº _____"



Tribunal Fiscal

Nº 01283-11-2023

y "Software", respectivamente (fojas 8017, 8043 y 8115), no obstante, no se advierte que el ente fiscal sustente dicho tratamiento tributario, correspondiendo en consecuencia levantar el reparo bajo análisis y revocar la resolución apelada en este extremo, ello sin perjuicio de lo expuesto precedentemente en el acápite "Motivo 1 - Aplicación de beneficios hasta por el monto de la inversión aprobada y depreciación según régimen general" en cuanto a su incidencia en los bienes denominados "Planta de Tratamiento de Agua/Desagüe" y los "Muebles y Enseres y Equipos de Oficina Óxidos".

Que asimismo, mediante la Resolución N° este Tribunal emitió pronunciamiento respecto de la apelación formulada contra la Resolución de Intendencia N° referida al caso de la recurrente por el Impuesto a la Renta de los ejercicios 2007 y 2008, en la cual, sobre el motivo "Reclasificación de bienes (Motivo 2 de los ejercicios 2007 y 2008)" se señaló lo siguiente:

"Que ahora bien, en caso de autos, se aprecia que según los Anexos N° 25, 26, 33 y 34 del Requerimiento N° (fojas 2681 a 2690 y 2844 a 2858), la Administración reparó las deducciones por depreciaciones en exceso provenientes de activos fijos adquiridos fuera del periodo y monto de la inversión aprobada, vinculadas con los Proyectos "Tintaya y Óxidos"³³ que la recurrente consideró como "Maquinaria, equipo y otras unidades de explotación" (Cuenta 333 del Plan Contable), debido a que esta aplicó el beneficio de la tasa global de depreciación en vez del 3% y 10% de la tasa de depreciación del régimen general por los rubros "Edificios y Construcciones" y "Muebles y enseres", sin embargo, la Administración no ha considerado y especificado las características de cada uno de los bienes materia de reparo en dichos rubros, por lo que no ha sustentado dicho tratamiento tributario, en consecuencia, de acuerdo a lo expuesto y conforme con el criterio jurisprudencial antes citado, corresponde levantar este reparo y revocar la apelada en este extremo."

Que estando a lo expuesto, dado que el presente reparo está basado en los reparos formulados a la recurrente en ejercicios previos, los que han sido levantados por este Tribunal mediante las resoluciones antes glosadas, procede dejar sin efecto el reparo signado con Motivo 6 bajo análisis (reclasificaciones) y revocar la apelada en este extremo.

• Motivo 8: Vida útil terminó el 31 de diciembre de 2009 según el procedimiento de fiscalización del ejercicio 2009

Que en el Anexo A al Resultado del Requerimiento N° (fojas 1681 y 1682), la Administración señaló que la recurrente ha depreciado los bienes del Proyecto Tintaya (Sulfuros) de acuerdo con el artículo 84° de la LGM, que establece la facultad de ampliar la tasa máxima de depreciación al 20% (tasa global), no obstante, dicho beneficio solo corresponde a los activos comprendidos en el monto de inversión aprobado, lo cual fue determinado en fiscalizaciones anteriores, por lo que corresponde que los activos detallados en el Anexo N° 03 adjunto a dicho resultado se deprecien según el régimen común vigente para el referido proyecto; agrega que, para el ejercicio 2010, no corresponde la deducción del gasto por depreciación de los activos observados, al haber concluido en el ejercicio 2009 el tiempo de depreciación establecido en el artículo 22° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que al respecto, cabe indicar que de acuerdo a lo expuesto en los considerandos precedentes, los bienes adquiridos fuera del periodo y monto de la inversión aprobada vinculados al Proyecto "Tintaya" no se encontraban dentro del beneficio de la tasa global de depreciación otorgada por el contrato de estabilidad suscrito entre el Estado Peruano y la recurrente, por lo tanto, corresponde mantener el presente reparo y confirmar la apelada en este extremo.

Que en cuanto a lo señalado por la recurrente en el sentido que correspondía de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 84° de la LGM, depreciar los bienes de los activos vinculados a los proyectos con estabilidad tributaria con tasa máxima de 20%, quedándose así un importe por depreciar en el ejercicio 2009 materia de la presente fiscalización, cabe indicar que de acuerdo a lo señalado en la presente resolución, los bienes

³³ La cita corresponde al pie de página N° 34 de la Resolución N° que señala: "Planta de Tratamiento de Agua/Desagüe", los "muebles y enseres y equipos de oficina Óxidos L-7", entre otros bienes del activo fijo.



Tribunal Fiscal

Nº 01283-11-2023

adquiridos fuera del periodo y monto de la inversión aprobada, vinculada al Proyecto Tintaya (Sulfuros), no se encuentran dentro del beneficio de la tasa global de depreciación otorgada por el contrato de estabilidad suscrito entre el Estado Peruano y la recurrente³⁴.

Que de otra parte, con relación a lo alegado por la recurrente sobre la aplicación de las sentencias recaídas en los Expedientes de Casación Nº 25942-2018 y 19024-2017, debe indicarse que no tienen carácter vinculante, pues sus efectos alcanzan solo a las partes respecto del caso concreto, conforme con lo establecido por el artículo 123º del Código Procesal Civil; sin perjuicio de lo expuesto, es de precisar que no es competencia de este Tribunal ordenar el cumplimiento de lo dispuesto en dichas sentencias, lo cual debe ser planteado ante la Administración y en caso que la contribuyente no estuviera de acuerdo con lo resuelto por aquélla, tiene expedito su derecho de recurrir ante el Poder Judicial a fin de contradecir lo resuelto por aquélla, de corresponder³⁵.

5. Sobre la reliquidación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010

Argumento de la recurrente

Que la recurrente indica que no se encuentra conforme con la reliquidación efectuada, debido a que no se puede efectuar una correcta determinación en la medida que este dependerá del pronunciamiento de este Tribunal al resolver el presente caso.

Argumento de la Administración

Que la Administración en la apelada señala que procedió a reliquidar el Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, teniendo en cuenta que algunos reparos han sido revocados y otros ha sido modificados.

Análisis

Que estando al análisis efectuado en esta instancia, y toda vez que algunos reparos han sido mantenidos, otros se han levantado y otros no han sido impugnados, corresponde revocar este extremo a fin que la Administración reliquide la Resolución de Determinación Nº 092-003-0008909, conforme con lo expuesto en la presente resolución, debiendo considerar que existen reparos que han sido revocados tanto en la instancia de reclamación como en esta instancia.

Resoluciones de Determinación Nº

- Pagos a Cuenta de enero a

diciembre de 2010

1. Determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta por Unidad Económica Administrativa

Argumentos de la recurrente

Que la recurrente sostiene que, en aplicación de lo dispuesto en la Resolución Nº _____ la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2010 debe realizarse por empresa y no por Unidad Económica Administrativa (en adelante, UEA).

³⁴ Un criterio similar ha sido expuesto en la Resolución Nº _____ emitida a la recurrente respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009.

³⁵ Un criterio similar ha sido expuesto en la Resolución Nº _____ emitida a la recurrente en su caso referido al Impuesto a la Renta del ejercicio 2009.

emitida a la recurrente respecto del Impuesto a la

emitida a la recurrente en su caso referido al Impuesto



Tribunal Fiscal

Nº 01283-11-2023

Argumentos de la Administración

Que la Administración señala que los pagos a cuenta constituyen anticipos del impuesto que es determinado al final del ejercicio, siendo una obligación tributaria distinta, pero vinculada a la obligación tributaria sustantiva, por lo que debe efectuarse una única determinación de los pagos a cuenta del IR por contribuyente, según lo dispuesto en el artículo 14 de la Ley del Impuesto a la Renta y no por cada UEA.

Que cita la Resolución N° _____ en la cual se precisó que el sujeto del IR como contribuyente es el titular de la actividad minera, quien debe tributar por sus rentas netas del ejercicio, luego de compensar las pérdidas de los ejercicios anteriores, no existiendo norma alguna que disponga que el titular de la actividad minera se vea impedido de compensar la pérdida tributaria de una UEA con la renta neta de otra, posición sobre la cual no efectúa observación alguna; en ese sentido, concluyó que procedía a aplicar el citado criterio en la determinación de los pagos a cuenta del IR de enero a diciembre de 2010.

Análisis

Que de la revisión de la resolución apelada y Anexos N° 7 y 7-A (fojas 3469, 3470 y 3543), se aprecia que la Administración ha determinado los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2010, teniendo en cuenta el criterio contenido en la Resolución N° 18198-2-2013, esto es, por contribuyente; en ese sentido, procede confirmar la apelada en este extremo.

2. Determinación del coeficiente

Argumentos de la recurrente

Que la recurrente sostiene que la Administración determinó el coeficiente de los pagos a cuenta de enero a diciembre de 2010 sobre la base de las Resoluciones de Determinación N° _____ confirmadas por la Resoluciones de Intendencia N° _____, las que reliquidaron el Impuesto a la Renta de los ejercicios 2008 y 2009.

Que indica que la Administración se debe abstener de iniciar alguna cobranza sobre la base de la reliquidación de los coeficientes, en tanto no se encuentren firmes las determinaciones de los ejercicios 2008 y 2009.

Argumentos de la Administración

Que la Administración señala que los coeficientes correspondientes a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2010 se establecieron tomando en cuenta los resultados de los procedimientos de fiscalización de los ejercicios 2008 y 2009, según las Resoluciones de Determinación N° _____

Que agrega que las citadas resoluciones de determinación fueron en un caso confirmada y en el otro modificada, mediante las Resoluciones de Intendencia N° _____, respectivamente.

Que precisa que de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 85° de la Ley del Impuesto a la Renta y la Resolución N° _____ el coeficiente se calcula en función a los ingresos netos gravables e impuesto calculado que tenga el contribuyente en el ejercicio anterior o precedente al anterior, en conjunto, es decir, luego de haberse consolidado los resultados de cada UEA y aplicando dicho coeficiente sobre los ingresos netos gravables del mes respectivo, los cuales corresponden a la sumatoria de los ingresos de cada unidad.

Que indica que, a fin de establecer los pagos a cuenta, el titular de la actividad minera debe tener en cuenta el impuesto calculado o pérdida del ejercicio anterior o precedente al anterior que resulte de la única



Tribunal Fiscal

Nº 01283-11-2023

determinación que hubiese efectuado en su calidad de contribuyente, así en su caso, los ingresos netos que hubiese obtenido en uno u otro ejercicio, según correspondía, por todas las concesiones o UEAs y demás actividades que realice.

Análisis

Que del Anexo N° 2.1 a las Resoluciones de Determinación N°

092-

(fojas

2770/reverso), se aprecia que la Administración determinó que a efectos de la determinación de los pagos a cuenta de enero a diciembre de 2010 correspondía aplicar los coeficientes de 0,1941 y 0,1263.

Que el artículo 85° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, señalaba que los contribuyentes que obtuvieran rentas de tercera categoría, abonarían con carácter de pago a cuenta del Impuesto a la Renta que en definitiva les correspondía por el ejercicio gravable, dentro de los plazos previstos por el Código Tributario, cuotas mensuales que debían determinar con arreglo a alguno de los siguientes sistemas: a) Fijando la cuota 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 los ingresos netos del mismo ejercicio; los pagos a cuenta por los periodos de enero y febrero debían fijarse utilizando el coeficiente determinado en base al impuesto calculado e ingresos netos correspondientes al ejercicio precedente al anterior; en este caso, de no existir impuesto calculado en el ejercicio precedente anterior, debía aplicarse el método previsto en el inciso b) de dicho artículo; un texto similar fue recogido por el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF.

Que en el Punto N° 8 del Anexo A al Resultado del Requerimiento N°

(fojas 2137 a 2140)

y el documento que lo sustituye en parte (foja 2093), la Administración señaló, entre otros, que de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 9° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, las Resoluciones de Determinación N°

emitidas por Impuesto a la Renta de los ejercicios

2008 y 2009, respectivamente, tenían validez, en tanto no fueran dejadas sin efecto por este Tribunal o alguna otra autoridad jurisdiccional, por lo que procedía a mantener la determinación de los coeficientes aplicables a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2010, tomando como base lo determinado en dichos valores.

Que no obstante, la recurrente interpuso recurso de reclamación contra los citados valores, siendo que la Resolución de Determinación N°

fue confirmada mediante Resolución de Intendencia

N° y la Resolución de Determinación N°

fue modificada

mediante Resolución de Intendencia N°, con lo cual la Administración ha modificado en la apelada el coeficiente aplicable a los pagos a cuenta de marzo a diciembre de 2010 a 0.1180 (foja 3542 y 3543/reverso).

Que contra las mencionadas resoluciones de intendencia, la recurrente formuló los recursos de apelación respectivos, que han sido resueltos mediante las Resoluciones de Tribunal Fiscal N° 11548-10-2021 y 6510-5-2022, a través de las cuales este Tribunal ha levantado algunos reparos y mantenido otros, disponiendo, entre otros, revocar las anotadas resoluciones de intendencia, a fin que la Administración reliquide las Resoluciones de Determinación N° según corresponda.

Que en tal sentido, corresponde revocar la apelada en este extremo, a efectos que la Administración, luego de dar cumplimiento a lo dispuesto por las citadas Resoluciones N°

reliquide los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, aplicando los coeficientes que se redeterminen sobre la base de dichos cumplimientos.



Tribunal Fiscal

Nº 01283-11-2023

3. Reparos por deducciones indebidas a los ingresos netos por concepto de precio compartido (Price Sharing) y flete (Freight Allowance) en las ventas nacionales de concentrados de cobre

Argumentos de la recurrente

Que la recurrente se remite a los argumentos expuestos sobre los citados reparos para efecto de la determinación del IR del ejercicio 2010, con lo cual señala que por las mismas razones deben dejarse sin efecto dichos reparos a efecto del cálculo de los pagos a cuenta del citado impuesto.

Argumentos de la Administración

Que la Administración se remite al análisis expuesto por los mismos reparos para efectos del IR del ejercicio 2010, lo que también incide a efectos de la determinación de los pagos a cuenta de dicho impuesto.

Análisis

Que los reparos a la base imponible de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2010 por deducciones indebidas a los ingresos netos por concepto de precio compartido (Price Sharing) y flete (Freight Allowance) en las ventas nacionales de concentrados de cobre (Proyecto Tintaya), derivan de los reparos por dichos conceptos para efectos del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, lo cuales no resultan arreglados a ley, según el análisis expuesto en la presente instancia en considerandos precedentes, razón por la cual dichos reparos han sido levantados.

Que en tal sentido, corresponde revocar la apelada en este extremo, a fin que la Administración considere las referidas deducciones para efecto de la determinación de la base imponible (ingresos netos mensuales) de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2010.

Que dado el sentido del fallo, carece de relevancia emitir pronunciamiento sobre los alegatos de la recurrente al respecto.

4. Diferencia en la base imponible de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta consignados en las declaraciones mensuales y los registros contables

Argumentos de la recurrente

Que la recurrente sostiene que producto de la reliquidación efectuada por la Administración se presentan inconsistencias en el cálculo efectuado y que la apelada no habría motivado las supuestas diferencias detectadas en sus declaraciones juradas, lo que atenta contra su derecho defensa.

Argumentos de la Administración

Que la Administración señala que ha verificado la existencia de diferencias entre las bases imponibles de los pagos a cuenta del IR de enero a diciembre de 2010, declaradas por la recurrente y las registradas, según Anexo N° 10 al Resultado del Requerimiento N° _____ por lo que el reparo se encuentra arreglado a ley.

Análisis

Que de los Anexos N° 2, 2.1, 2.1.1 a las Resoluciones de Determinación N° _____

(fojas 2769/reverso a 2770), se aprecia que la Administración estableció diferencias entre los ingresos netos



Tribunal Fiscal

Nº 01283-11-2023

declarados para efectos de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2010 con aquellos anotados en los libros contables³⁶, siendo que dichas diferencias han sido confirmadas por la Administración en la apelada.

Que al respecto, del escrito de apelación materia de autos se aprecia que la recurrente no ha sustentado su posición respecto al presente reparo, limitándose a señalar que se atenta contra su derecho de defensa, lo que no resulta atendible, puesto que ésta ha ejercido su derecho de defensa al presentar los medios impugnatorios respectivos contra los valores materia de autos; en tal sentido, al no haberse planteado argumentos que desvirtúen las diferencias detectadas, corresponde mantener el presente reparo y confirmar la apelada en este extremo³⁷.

5. Sobre reliquidación de las Resoluciones de Determinación N°

Argumentos de la recurrente

Que la recurrente señala que, si bien la apelada ha efectuado la reliquidación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, en atención a que se revocaron los reparos por concepto de paridad de flete, deducción por compensación del distribuidor, deducción de flete y por precio compartido en ventas internacionales, la Administración debe abstenerse de efectuar alguna cobranza de los valores, en tanto se encuentren impugnados ante este Tribunal y no se emita pronunciamiento confirmando los mismos.

Argumentos de la Administración

Que la Administración señala que, en la instancia de reclamación, se ha modificado la forma de determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2010 por contribuyente y se han revocado los reparos por concepto de flete – paridad de flete, deducción por compensación al distribuidor, deducción de flete y por precio compartido, procediendo a modificar las bases imponibles de los referidos pagos a cuenta, según Anexos 7 y 7-A adjuntos a la apelada y ha reliquidado los valores materia de análisis según cuadro a foja 3541/reverso.

Análisis

Que de la revisión de la apelada (fojas 3540 y 3541), se aprecia que la Administración en este extremo ha efectuado la reliquidación de las Resoluciones de Determinación N°

a efectos de modificar las bases imponibles de los pagos a cuenta de enero a diciembre de 2010, al haberse revocado en la instancia de reclamación los reparos por concepto de flete – paridad de flete, deducción por compensación al distribuidor, deducción de flete y por precio compartido en exportaciones de concentrados, aspectos que no son cuestionados por la recurrente.

Que adicionalmente, se tiene que la Administración en los puntos 4.1.10 (Compensación indebida de los pagos a cuenta del IR del ejercicio 2010 de los Proyectos Sulfuros y Óxidos con el SFMB) y 4.1.11 (Diferencias entre los pagos a cuenta declarados por la recurrente y los determinados por la Administración) de la apelada (foja 3544), indica que:

³⁶En efecto, la información sobre los ingresos netos según libros contables fue proporcionada por la recurrente, según contenido de la carpeta "Punto 11 Libros Contables" del medio magnético -CD (fojas 2327 y 2328).

³⁷Un criterio similar ha sido expuesto en la Resolución N° emitida a la recurrente respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009.



Tribunal Fiscal

Nº 01283-11-2023

- i) Conforme a lo actuado en la fiscalización materia de autos, se reparó la compensación del Saldo a Favor del Exportador con los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, detectándose diferencias en la determinación de dichos pagos a cuenta, no obstante al haberse modificado la forma de determinación de los pagos a cuenta de enero a diciembre de 2010 por contribuyente, conforme a lo cual se ha liquidado el Saldo a Favor Materia de Beneficio (SFMB) de los Proyectos Tintaya y Óxidos, se ha determinado que el referido SFMB solo puede compensarse (parcialmente) con los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de setiembre y octubre de 2010; y
- ii) Tomando en cuenta la referida compensación, la apelada ha modificado también las diferencias detectadas por pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, según lo expuesto en ella por cada punto reparado, por lo cual se remite al Anexo N° 5 adjunto a la apelada (foja 3475) y el cuadro consignado a foja 3544/reverso.

Que sin embargo, teniendo en cuenta que en la presente instancia se han revocado algunos reparos a los pagos a cuenta y otros se han mantenido, procede revocar la apelada en este extremo, a efecto que la Administración reliquide las omisiones referenciales de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2010, conforme a lo expuesto en la presente resolución; asimismo, sobre la compensación del SFMB con los referidos pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, se deberá tener en cuenta lo indicado sobre el SFMB en el acápite respectivo de la presente resolución.

Que estado al sentido del fallo en este extremo, no procede emitir pronunciamiento sobre los argumentos de la recurrente referidos a este extremo.

Resoluciones de Determinación N°

- Impuesto General a las Ventas

de enero a diciembre de 2010

1. Determinación del Impuesto General a las Ventas y Saldo a Favor Materia de Beneficio

Argumentos de la recurrente

Que la recurrente sostiene que la determinación del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2010 efectuada por la Administración contraviene los alcances de la ley de dicho impuesto, ya que tal impuesto recae sobre el sujeto que realiza el hecho gravado y la estabilidad solo garantiza la naturaleza trasladable del impuesto, siendo que ninguna de las normas del referido tributo habilita que se realice una determinación independiente por cada proyecto de su empresa; a su vez, cita las Resoluciones N° 02943-11-2020 y 01569-9-2019, entre otros, para señalar que este Tribunal ha compartido su posición al considerar que la determinación del referido tributo es por contribuyente y que la consolidación se entiende referida a cada nivel o concepto (por ejemplo totalizar el débito fiscal y totalizar el crédito fiscal), y siendo que la Administración, al dar cumplimiento a las citadas resoluciones, ha aplicado los criterios establecido en las mencionadas resoluciones.

Que añade que en la Resolución N° _____, este Tribunal se ha pronunciado en un sentido similar en cuanto al cálculo del Saldo a Favor Materia de Beneficio (SFMB), es decir, que también debe realizarse en forma consolidada por contribuyente y no por proyecto; agrega que, mediante la resolución de intendencia que ha dado cumplimiento a la Resolución N° _____ se ha recalculado tanto el citado impuesto como el SFMB de forma consolidada.

Argumentos de la Administración

Que la Administración señala que tratándose de titulares de la actividad minera sometidos a diversos regímenes tributarios, en función de sus proyectos, la determinación del Impuesto General a las Ventas



Tribunal Fiscal

Nº 01283-11-2023

debe efectuarse de acuerdo al régimen impositivo aplicable a cada uno de ellos; siendo que el Proyecto Tintaya (Sulfuros) por el ejercicio 2010 no tiene un régimen estabilizado, debe aplicarse la Ley del Impuesto General a las Ventas, vigente en el citado periodo, y para el Proyecto Óxidos que cuenta con régimen estabilizado al 1 de diciembre de 2003, el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF y normas modificatorias a dicha fecha; es así que cada cuerpo de leyes es de aplicación exclusiva al proyecto minero respectivo, conforme lo precisa el artículo 79° y el cuarto párrafo del artículo 83° de la Ley General de Minería, lo que lleva a establecer que la determinación del citado impuesto se debía efectuar de manera separada por cada proyecto, conforme a los regímenes tributarios que corresponda, sin perjuicio de poder aplicar el saldo a favor del periodo o periodos anteriores determinado en un proyecto al impuesto determinado en el otro, a fin de establecer el impuesto que le corresponde pagar a la recurrente.

Análisis

Que de los Anexos N° 1 a 5 a las Resoluciones de Determinación N°

a (fojas 2912 a 2935), se aprecia que la Administración reliquidó el Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2010, así como el Saldo a Favor Matera de Beneficio (SFMB) en forma separada por cada una de las Unidades Económicas Administrativas (UEA) por las que la recurrente suscribió un contrato de estabilidad tributaria al amparo de la LGM y su reglamento.

Que no obstante, mediante la apelada (foja 3838 a 3540) la Administración ha señalado que si bien el contribuyente es el titular de la actividad minera, en aplicación de las normas que regulan la estabilidad tributaria, cuando éste tenga diversas UEA se encuentra obligado a establecer de manera separada, conforme al régimen tributario respectivo, el Impuesto General a las Ventas y el saldo a favor del periodo procedente de sus distintas concesiones; al respecto, precisa que el Proyecto Tintaya, al no contar en el ejercicio 2010 con un régimen estabilizado, aplica el régimen común vigente en dicho periodo³⁸, y en el caso del Proyecto Óxidos, corresponde aplicar la Ley N° 27343 (artículo 1°, inc. c), con lo cual este último proyecto tiene estabilizada la compensación y/o devolución del SFMB y el cálculo de su límite utilizando un porcentaje de 18%, de acuerdo a las normas vigentes a la fecha de suscripción del contrato de garantías respectivo, esto es, al 1 de diciembre de 2003.

Que conforme con el artículo 9° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF, son contribuyentes de dicho impuesto, entre otros, las personas naturales y las personas jurídicas que efectúen ventas en el país de bienes afectos, en cualquiera de las etapas del ciclo de producción y distribución, presten en el país servicios afectos, utilicen en el país servicios prestados por no domiciliados, ejecuten contratos de construcción afectos, efectúen ventas afectas de bienes inmuebles e importen bienes afectos.

Que el artículo 11° de la mencionada ley señala que el impuesto a pagar se determina mensualmente deduciendo del impuesto bruto de cada periodo el crédito fiscal, determinado de acuerdo a lo previsto en los Capítulos V, VI y VII del Título I, y que en la importación de bienes, el impuesto a pagar es el impuesto bruto.

Que el artículo 18° de la citada ley prevé que el crédito fiscal está constituido por el Impuesto General a las Ventas consignado separadamente en el comprobante de pago que respalde la adquisición de bienes, servicios y contratos de construcción, o el pagado en la importación del bien o con motivo de la utilización en el país de servicios prestados por no domiciliados, asimismo, indica que solo otorgan derecho a crédito fiscal las adquisiciones de bienes, servicios o contratos de construcción que reúnan los requisitos

³⁸ A foja 3539 la Administración indica que a dicho proyecto le aplica el Decreto Supremo N° 017-2004-EF, con lo cual la compensación o devolución del SFMB tendrá como límite un porcentaje de 19%.



Tribunal Fiscal

Nº 01283-11-2023

siguientes: a) Que sean permitidos como gasto o costo de la empresa, de acuerdo a la legislación del Impuesto a la Renta, aun cuando el contribuyente no esté afecto a este último impuesto y b) Que se destinen a operaciones por las que se deba pagar el impuesto.

Que por su parte, el inciso a) del artículo 72° del Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería prescribe que con el objeto de promover la inversión privada en la actividad minera, se otorga a los titulares de tal actividad, entre otros, estabilidad tributaria.

Que conforme con el artículo 80° de la citada ley, los contratos de estabilidad garantizarán al titular de actividad minera, entre otros beneficios, estabilidad tributaria, por la cual quedará sujeto, únicamente, al régimen tributario vigente a la fecha de aprobación del programa de inversión, no siéndole de aplicación ningún tributo que se cree con posterioridad, ni tampoco los cambios que pudieren introducirse en el régimen de determinación y pago de los tributos que le sean aplicables, salvo que el titular de la actividad minera opte por tributar de acuerdo con el régimen modificado.

Que en los artículos 44° y 45° de la misma ley se establece que el titular de más de una concesión minera de la misma clase y naturaleza podrá agruparlas en Unidades Económico Administrativas, que el agrupamiento de concesiones mineras constituye una Unidad Económico Administrativa y requiere de resolución aprobatoria de la DGM, y que la producción o inversión efectuada en una Unidad Económica Administrativa no podrá imputarse para otras concesiones mineras no comprendidas en dicha Unidad.

Que según los artículos 2° y 3° del Reglamento de la Ley General de Minería, aprobado por Decreto Supremo Nº 024-93-EM, las disposiciones del Título Noveno de la citada ley se aplican de pleno derecho a todos los titulares de actividad minera, definidos como las personas naturales o jurídicas que ejerzan actividad minera en una concesión o en concesiones agrupadas en una Unidad Económica Administrativa, como concesionarios o cesionarios, siempre que, entre otros, celebren un contrato de estabilidad; asimismo, cuando la persona natural o jurídica sea titular de varias concesiones o Unidades Económico - Administrativas, la calificación solo surtirá efecto para aquellas concesiones o unidades que estén sustentadas por las declaraciones o por el contrato de estabilidad, siendo que la estabilidad tributaria tiene por finalidad dar permanencia al régimen impositivo aplicable a la actividad minera.

Que el inciso a) del artículo 14° del aludido reglamento señala que los contratos de estabilidad garantizarán al titular de actividad minera, entre otros, estabilidad tributaria, por la cual quedará sujeto, únicamente, al régimen impositivo vigente a la fecha de aprobación del programa de inversión, no siéndole de aplicación ningún tributo que se cree con posterioridad, ni tampoco los cambios que pudieren introducirse en el régimen de determinación y pago de los tributos que le sean aplicables, salvo que el titular de la actividad minera opte por tributar de acuerdo con el régimen modificado; asimismo, tampoco le serán de aplicación las normas legales que pudieran eventualmente dictarse que contengan la obligación para titulares de actividad minera de adquirir bonos o títulos de cualquier otro tipo, efectuar pagos adelantados de tributos o préstamos en favor del Estado.

Que el artículo 22° del mencionado reglamento dispone que las garantías contractuales beneficiarán al titular de la actividad minera exclusivamente por las inversiones que realice en las concesiones o Unidades Económico - Administrativas, y que para determinar los resultados de sus operaciones el titular de actividad minera que tuviera otras concesiones o Unidades Económico Administrativas deberá llevar cuentas independientes y reflejarlas en resultados separados, siendo que los gastos que no sean identificables directamente en cada concesión o Unidad Económico Administrativa se distribuirán entre ellas en proporción a las ventas netas de las sustancias mineras que se extraigan de las mismas.

Que al respecto, se tiene que este Tribunal mediante la Resolución Nº _____ de 8 de julio de 2020, emitió pronunciamiento respecto al reparo materia de análisis a la misma recurrente por el Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2006, señalando lo siguiente:



Tribunal Fiscal

Nº 01283-11-2023

“(…)

Que por su parte, conforme a las normas y jurisprudencia antes citada, para efectos de la determinación del Impuesto General a las Ventas debe considerarse que es un impuesto que incide sobre el valor agregado, estructurado bajo el método de sustracción sobre base financiera y el sistema de impuesto contra impuesto, y que en lo relativo a la amplitud de deducciones considera el sistema de deducciones financieras o deducciones amplias.

Que así, los contribuyentes del Impuesto General a las Ventas, como la recurrente, se encuentran obligados a determinar y declarar mensualmente el citado impuesto y, para ello, deben sujetarse a las normas antes citadas, que en el caso de la recurrente, son las que conforman los regímenes tributarios estabilizados según los contratos que suscribió con el Estado Peruano para desarrollar los Proyectos Tintaya y Óxidos, siendo que en ambos casos los regímenes del Impuesto General a las Ventas coinciden en que se trata de un impuesto que incide sobre el valor agregado, estructurado bajo el método de sustracción sobre base financiera y el sistema de impuesto contra impuesto, y bajo el sistema de deducciones financieras o deducciones amplias (...).

Que si bien conforme con el Reglamento de la Ley General de Minería, para determinar los resultados de sus operaciones, el titular de actividad minera que tuviera otras concesiones o Unidades Económico Administrativas deberá llevar cuentas independientes y reflejarlas en resultados separados, a fin de determinar el impuesto correspondiente por cada unidad con regímenes tributarios estabilizados distintos, ello no enerva la consolidación de los resultados para luego efectuar la determinación y liquidación de la obligación tributaria por parte del titular de la actividad minera³⁹.

Que en ese sentido, a diferencia de lo señalado por la Administración, no existe sustento para realizar una determinación del Impuesto General a las Ventas por cada Unidad Económico Administrativa y realizar la consolidación final solo para efectos de la declaración y pago de dicho impuesto, sin permitir la consolidación de resultados del sujeto del impuesto.

Que en consecuencia, de acuerdo con la legislación nacional, el titular de la actividad minera, sujeto del Impuesto General a las Ventas, está facultado a deducir el íntegro del crédito fiscal de sus operaciones del periodo, siempre que se cumplan con los requisitos para tal efecto (...).”

Que de la revisión de los Anexos N° 10.1 al 10.4 adjuntos a la apelada (fojas 3462 a 3464/reverso), se aprecia que la Administración efectuó una determinación previa por cada proyecto que tenía la recurrente, compensando el débito fiscal con el crédito fiscal del periodo, determinándose un tributo a pagar o saldo a favor, aplicando el saldo a favor del periodo anterior o anteriores de un proyecto al impuesto determinado en el otro proyecto a fin de establecer el tributo o saldo a favor que correspondía a la recurrente, como titular de la actividad minera, observándose de los Anexos N° 10 y 10-A de la apelada (foja 3464), que para determinar el tributo o saldo a favor de la recurrente, la Administración ha consolidado el débito fiscal, crédito fiscal y saldo a favor del mes anterior de todos los proyectos, procedimiento que se ajusta al criterio de determinación del Impuesto General a las Ventas dispuesto por este Tribunal mediante las Resoluciones N° 01569-9-2019 y 02943-11-2020, entre otras, emitidas a la misma recurrente, careciendo de sustento lo alegado en sentido contrario por la recurrente sobre este extremo; sin embargo, de la apelada no se

³⁹ Corresponde al pie de página N° 10 de la Resolución N° 05125-9-2018, sobre la misma recurrente y por los mismos proyectos, se señaló con respecto del reparo por consolidación de resultados de Unidades Económico Administrativas, para efectos del Impuesto a la Renta, que según el criterio vertido por este Tribunal en la Resolución N° referida a la recurrente (por el ejercicio 2003), de acuerdo a la legislación, el sujeto del Impuesto a la Renta como contribuyente, es el titular de la actividad minera, quien debe tributar por sus rentas netas del ejercicio, luego de compensar las pérdidas de ejercicios anteriores, no existiendo norma alguna que disponga que el titular de la actividad minera, como es el caso de la recurrente, se vea impedido de compensar la pérdida tributaria de una unidad económica administrativa con la renta neta de otra.”



Tribunal Fiscal

Nº 01283-11-2023

observa que la Administración hubiese consolidado la información por contribuyente, para efecto de determinar el SFMB que le correspondería al titular de la actividad minera (léase, la recurrente), por lo que teniendo en cuenta el criterio establecido en las mencionadas resoluciones, procede revocar la apelada en este extremo, debiendo la Administración tener en consideración lo expuesto en la presente resolución⁴⁰.

2. Reparos por deducciones indebidas a los ingresos netos por concepto de precio compartido (Price Sharing) y flete (Freight Allowance) en las ventas nacionales de concentrados de cobre (Proyecto Tintaya)

Argumentos de la recurrente

Que la recurrente se remite a los argumentos expuestos para estos mismos reparos respecto de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010.

Argumentos de la Administración

Que la Administración se remite al análisis expuesto para la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 sobre los mismos reparos, por lo que en base a dichos fundamentos los mantuvo para efectos del Impuesto General a las Ventas.

Análisis

Que con relación a los reparos a la base imponible por deducciones indebidas a los ingresos netos por concepto de precio compartido (Price Sharing) y flete (Freight Allowance) en las ventas nacionales de concentrados de cobre (Proyecto Tintaya), cabe señalar que de acuerdo con el análisis realizado en esta instancia se determinó que dichos reparos no se encontraban con arreglo a ley, por lo que fueron levantados, por lo tanto, corresponde que la Administración considere las referidas deducciones para efecto de la determinación de la base imponible (ingresos netos mensuales) para el cálculo del Impuesto General a las Ventas; en ese sentido, procede revocar la apelada en este extremo.

Que dado el sentido del fallo, carece de relevancia emitir pronunciamiento sobre los alegatos de la recurrente al respecto.

3. Diferencias entre las compras registradas y las declaradas

Argumentos de la recurrente

Que la recurrente se remite a los argumentos expuestos en su recurso de reclamación, no obstante, de su revisión no se aprecia que haya expuesto argumentos específicos sobre este punto.

Argumentos de la Administración

Que la Administración señala que al reliquidar el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2010, distribuyendo en proporción a los porcentajes de distribución determinados, las compras no directamente vinculadas a determinado proyecto, estableció diferencias entre lo registrado y declarado, con relación a los Proyectos Tintaya, Óxidos, Las Bambas y Antapaccay, habiéndose limitado la recurrente a indicar que las observaciones al crédito fiscal se debían a los reparos efectuados a las detracciones.

⁴⁰Un criterio similar ha sido expuesto mediante la Resolución N° 06510-5-2022, emitida a la misma recurrente respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009.



Tribunal Fiscal

Nº 01283-11-2023

Análisis

Que de los Anexos N° 3, 3.1, 3.1.1, 3.2 y 3.2.1 adjuntos a las Resoluciones de Determinación N°

(fojas 2923 a 2926/reverso), se aprecia que la Administración reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2010 por diferencias entre las compras registradas y las declaradas, con relación a los Proyectos Tintaya (Sulfuros), Óxidos, Las Bambas y Antapaccay.

Que en el presente caso, se advierte que la recurrente no ha sustentado su posición respecto a este reparo, a fin de poder desvirtuarlo, por lo que procede mantenerlo y, en consecuencia confirmar la apelada en este extremo.

4. Crédito fiscal observado por no realizar el íntegro del depósito por detracciones (Proyecto Las Bambas)

Argumentos de la recurrente

Que la recurrente sostiene, entre otros, que el artículo 1° de la Resolución de Superintendencia N° 183-2004/SUNAT establece que, tratándose de operaciones de venta de bienes o prestación de servicios, se debe entender como importe de la operación a la suma total que queda obligado a pagar el adquirente o usuario del servicio y cualquier otro cargo vinculado a la operación que se consigne en el comprobante de pago que la sustente o en otro documento, incluidos los tributos que graven la operación y afirma que cumplió con dicha disposición.

Que agrega que luego del depósito de la detracción se emitieron notas de crédito que afectaron y redujeron el importe de la operación de las facturas emitidas, produciéndose en consecuencia un depósito en exceso por concepto de detracciones, y que al no existir un procedimiento establecido en la norma del Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central (en adelante, SPOT), ni que la Administración contemplara cómo recuperar el monto del Impuesto General a las Ventas detruido en exceso en aquellos supuestos en que se emita una nota de crédito que afecte el importe de la operación, se vio en la necesidad de compensar la detracción en exceso con el monto de detracciones de facturas posteriores emitidas por el mismo proveedor, evitando de tal manera que el pago por las operaciones con sus proveedores se vea incrementado, perdiendo sentido económico.

Que afirma que su proceder no afectó económicamente al fisco, toda vez que lo único que se busca con la imputación de las detracciones en exceso con las detracciones correspondientes a las operaciones con el mismo proveedor es que se efectúe la detracción sobre el real importe de la operación, sin que se reduzca el monto detruido ni se evada la obligación formal de efectuar el depósito correspondiente; indica que la mencionada compensación cumple con la finalidad del Régimen de Detracciones, esto es, colaborar a la recaudación de tributos y evitar la evasión fiscal.

Que asevera que el procedimiento de liberación de fondos señalado por la Administración y que se encuentra regulado en el artículo 25° de la Resolución de Superintendencia N° , el artículo 15° de la Resolución de Superintendencia N° y en el Procedimiento N° 60 del TUPA de la SUNAT, no resulta acorde a la situación planteada, toda vez que implica que el titular de la cuenta de detracciones (proveedor) solicite la liberación del monto en exceso solo los meses de enero, mayo o setiembre de cada año, siempre que se cumplan con todos los requisitos, con lo cual se genera un perjuicio económico tanto para el proveedor como para ella, toda vez que al tenerse recaudada una detracción en exceso se genera una falta de liquidez inmediata para ella y para su proveedor, lo que representa aplicar un trámite engorroso en requisitos y en disposición de tiempo para liberar la totalidad de sus fondos de detracciones que sirven para el pago programado de sus obligaciones tributarias, solo para devolver el monto depositado en exceso.



Tribunal Fiscal

Nº 01283-11-2023

Que en esa línea, manifiesta que el procedimiento de liberación de fondos no acelera las operaciones económicas-comerciales de los contribuyentes, por el contrario, las desincentiva, toda vez que en caso de una detracción en exceso el proveedor deberá esperar los meses de enero, mayo o setiembre a efectos de empezar el trámite que resulta engorroso, en lugar de compensar la detracción en exceso contra las detracciones de facturas posteriores emitidas por el mismo proveedor, lo que resulta más simple.

Que menciona que los regímenes de retenciones y percepciones, así como el régimen de detracciones tienen como finalidad luchar contra la evasión fiscal y la informalidad del cumplimiento de las obligaciones tributarias, así como asegurar el pago de los tributos en actividades y sectores con altos índices de incumplimiento tributario, posición que también es recogida por el Tribunal Constitucional en la Resolución N° 03769-2010-PA/TC; en ese sentido, teniendo en cuenta que los tres regímenes tienen como fines extrafiscales ligados esencialmente el deber de contribuir y el principio de solidaridad tributaria, si en uno de dichos regímenes no se ha regulado determinados procedimientos, resulta lógico que el contribuyente observe el procedimiento normado en el régimen que sí lo previo, en la medida que no afecte su finalidad constitucional, y siendo que en los regímenes de retenciones y percepciones se ha regulado el procedimiento a seguir en los casos en que una empresa hubiera efectuado retenciones o percepciones del Impuesto General a las Ventas y con posterioridad se hubiese emitido una nota de crédito que reduce el importe de la operación sobre la que se efectuó la retención y/o percepción, permitiéndose en dichos casos deducir el importe retenido o percibido en exceso de la retención o percepción que deba hacerse por otra operación con el mismo proveedor o agente de percepción, resulta claro que estos regímenes no se ven afectados en lo absoluto por las compensaciones que se efectúen por los montos retenidos o percibidos en exceso, más aún si con el procedimiento que realizó se garantiza el cumplimiento de las obligaciones tributarias y no ocasiona ningún perjuicio al fisco.

Que en tal sentido, considera que el procedimiento efectuado para recuperar el monto pagado en exceso por concepto de detracciones resultaba perfectamente válido, ya que no contradice bajo ningún motivo la finalidad antielusiva del sistema de detracciones.

Argumentos de la Administración

Que la Administración señala que, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 2° de la Ley del SPOT y de las Resoluciones de Superintendencia N° , la recurrente debió cumplir con efectuar el depósito del SPOT de todas sus operaciones afectas al citado sistema, al tratarse de un deber del administrado, debiendo cumplir con dicha obligación en la forma, condiciones y procedimientos establecidos por las disposiciones que regulan el SPOT.

Que indica que el procedimiento implementado por la recurrente, referido a compensar el pago en exceso de la detracción, originado como consecuencia de la emisión de notas de crédito, con el monto de las detracciones de facturas posteriores, emitidas al mismo proveedor, no se ajustaba con la forma, condiciones y el procedimiento establecido en las referidas resoluciones de superintendencia y, consecuentemente, al no haberse aplicado las tasas correspondientes sobre el importe de las operaciones, no solo se incumplió una obligación legal, sino que contravino la finalidad del SPOT, pues el fondo de las detracciones generado fue menor al que correspondería legalmente.

Que refiere que si bien los regímenes de Retención, Percepción y el SPOT son sistemas administrativos que se aplican en forma adelantada en las operaciones afectas al Impuesto General a las Ventas, dichos regímenes tienen distintos procedimientos; así, los regímenes de Retención y Percepción se utilizan en la liquidación mensual del Impuesto General a las Ventas para deducir el impuesto determinado, en tanto que el SPOT sirve para generar fondos para los contribuyentes para cancelar no solo el referido impuesto, sino distintas deudas tributarias.



Tribunal Fiscal

Nº 01283-11-2023

Análisis

Que del Anexo N° 3.3 a las Resoluciones de Determinación N°

(fojas 2923),

se aprecia que la Administración reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de julio y noviembre de 2010 por no efectuar la totalidad de las detracciones por los importes de US\$ 292 658,00 y US\$ 334 141,00⁴¹.

Que de conformidad con el numeral 2.2 del artículo 2° del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 940, Ley del SPOT, aprobado por Decreto Supremo N° 155-2004-EF, la generación de fondos para el pago de deudas tributarias se realizará a través de depósitos que deberán efectuar los sujetos obligados, respecto de las operaciones sujetas al Sistema, en las cuentas bancarias que para tal efecto se abrirán en el Banco de la Nación o en las entidades a que se refiere el numeral 8.4 del artículo 8° de la indicada ley.

Que el inciso a) del artículo 3° del citado decreto legislativo señala que se entenderán por operaciones sujetas al Sistema, la venta de bienes muebles o inmuebles, prestación de servicios o contratos de construcción gravados con el Impuesto General a las Ventas y/o Impuesto Selectivo al Consumo o cuyo ingreso constituya renta de tercera categoría para efecto del Impuesto a la Renta, indicándose en el inciso a) del numeral 5.1 del artículo 5° de la norma referida, que son sujetos obligados a efectuar el depósito, entre otros, el adquirente del bien mueble o inmueble, usuario del servicio o quien encarga la construcción, tratándose de las operaciones a que se refiere el inciso a) del artículo 3°, y que la SUNAT señalará los casos en que el proveedor de bienes podrá efectuar el depósito por cuenta de sus adquirentes, así como la forma y condiciones para realizarlo, asimismo, establece que cuando el prestador del servicio reciba la totalidad del importe de la operación sin haberse acreditado el depósito, éste quedará obligado a efectuarlo de acuerdo a lo establecido en la presente norma, hasta el quinto día hábil siguiente de recibido el importe, sin perjuicio de las sanciones que correspondan al usuario del servicio, y que excepcionalmente, la SUNAT establecerá los casos en los que el prestador del servicio será el único sujeto obligado a efectuar el depósito.

Que según el inciso b) del numeral 7.1 del artículo 7° del referido decreto, tratándose de las operaciones de prestación de servicios, el depósito deberá efectuarse en su integridad en cualquiera de los siguientes momentos: b.1) Con anterioridad a la prestación del servicio, dentro del plazo señalado por la SUNAT, b.2) Hasta la fecha de pago parcial o total al prestador del servicio, b.3) Con posterioridad a la anotación del comprobante de pago en el Registro de Compras, dentro del plazo que señale la SUNAT y b.4) Cuando se efectúe el pago del peaje en las garitas o puntos de peaje de las Administradoras de Peaje, tratándose del servicio de transporte de pasajeros realizado por vía terrestre.

Que en la Primera Disposición Final de la citada ley, aplicable al caso de autos, se señala que podrán ejercer el derecho al crédito fiscal o saldo a favor del exportador, a que se refieren los artículos 18°, 19°, 23°, 34° y 35° de la Ley de Impuesto General a las Ventas o cualquier otro beneficio vinculado con la devolución del citado impuesto, en el período en que hayan anotado el comprobante de pago respectivo en el Registro de Compras de acuerdo a las normas que regulan el mencionado impuesto, siempre que el depósito se efectúe en el momento establecido por la SUNAT de conformidad con el artículo 7°; en caso contrario, el derecho se ejercerá a partir del período en que se acredita el depósito.

Que en el artículo 12° de la Resolución de Superintendencia N° que aprueba las normas para la aplicación del Decreto Legislativo N° 940, se establece que están sujetos al Sistema los servicios gravados con el Impuesto General a las Ventas señalados en el Anexo N° 3 adjunto a dicha resolución.

⁴¹ Se precisa que los comprobantes de pago se encuentran en soles y fueron anotados en dólares en el Registro de Compras.



Tribunal Fiscal

Nº 01283-11-2023

Que el numeral 5 de dicho anexo establece como servicios sujetos al sistema, otros servicios empresariales (actividades de asesoramiento empresarial y en materia de gestión y actividades de arquitectura e ingeniería y actividades conexas de asesoramiento técnico), con una tasa de detracción de 12%.

Que en el Punto N° 2 del Anexo A al Requerimiento N° (fojas 2292 a 2294), la Administración indicó a la recurrente que de la documentación que presentó se observa la existencia de facturas anotadas en el Registro de Compras en los periodos de julio y noviembre de 2010, según detalle del Anexo N° 08 adjunto a dicho requerimiento (foja 2254), respecto de las cuales la recurrente no acreditó el total del depósito de las detracciones, por lo que no podía utilizar el crédito fiscal asociado a dichos comprobantes en los periodos tributarios observados; en tal sentido, le solicitó que sustentara el depósito total de las detracciones respectivas por las facturas indicadas en el citado Anexo N° 08, en caso contrario, procedería a reparar el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de julio y noviembre de 2010.

Que en respuesta, con escrito de 8 de noviembre de 2013 (fojas 2222 a 2227), la recurrente señaló, entre otros, que en un primer momento efectuó las detracciones de las facturas emitidas por concepto de servicios que le prestaron sus proveedores sobre el importe de la operación dentro de los plazos previstos en las normas del SPOT; sin embargo, posteriormente, sus proveedores le emitieron notas de crédito, que redujeron el importe de la operación, produciéndose como consecuencia de ello, un pago en exceso por concepto de detracciones; que al no existir un procedimiento establecido en la norma del SPOT ni por la Administración que contemple cómo recuperar el monto del Impuesto General a las Ventas detruido en exceso en aquellos supuestos en que se hubiera emitido una nota de crédito modificando el importe de la operación, se vio en la necesidad de compensar el pago de la detracción en exceso con el monto de las detracciones de las facturas posteriormente emitidas por el mismo proveedor, con lo cual al aplicar dicho mecanismo que le permitía recuperar aquellos montos (porcentajes) detruidos en exceso, esto es, a través de la imputación de dichos excesos con detracciones de operaciones posteriores con un mismo proveedor, ello cumplía con la finalidad del sistema y el fisco no se vio afectado económicamente; precisa que en el caso de los regímenes de retención y percepción se permite deducir el importe retenido o percibido en exceso con la retención y/o percepción que debía hacerse por otra operación posterior con el mismo proveedor.

Que en el Punto N° 02 del Anexo A al Resultado de Requerimiento N° (fojas 2163 a 2169), la Administración dejó constancia del escrito presentado y señaló, entre otros, que los comprobantes de pago observados corresponden a los conceptos de administración y monitoreo del Proyecto Las Bambas, por los cuales la recurrente estaba obligada a efectuar la detracción total respectiva, no obstante, efectuó una compensación del pago en exceso de la detracción con otra operación, procedimiento que no se encuentra contemplado en las normas referidas al sistema de detracciones en los periodos fiscalizados, por lo que se concluyó que no se había realizado el pago total de las detracciones de las operaciones observadas, al haberse detruido indebidamente notas de crédito que correspondían a otras operaciones (anteriores) por las cuales se había cancelado el total de las detracciones; agregó que si bien las normas de los regímenes de retenciones y percepciones del Impuesto General a las Ventas cuentan con procedimientos para que las notas de crédito emitidas con posterioridad a la retención o percepción de la operación principal se deduzcan, estas normas no pueden aplicarse al régimen de detracciones, por ser diferentes, no siendo posible crear un procedimiento cuando no está regulado o por similitud con otras normas (no se aplica la analogía o extensión); en tal sentido, procedió a reparar al crédito fiscal, según detalle del Anexo N° 08 adjunto al referido resultado (foja 2116).

Que del Anexo N° 08 al Resultado del Requerimiento N° (foja 2116), se aprecia que la Administración reparó el crédito fiscal contenido en las Facturas N° emitidas por a la recurrente por servicios de administración y monitoreo en los meses de julio y noviembre de 2010 por los importes de US\$ 1 832 965,39 y US\$ 2 092 780,18, respectivamente,



Tribunal Fiscal

Nº 01283-11-2023

observándose que la recurrente no cumplió con efectuar el total del depósito de las detracciones equivalentes al 12% del importe total de la operación, a pesar que dichas operaciones se encuentran comprendidas en el régimen de detracciones, lo que no ha sido cuestionado por la recurrente, y realizando en ambos casos una detracción por un importe menor al que correspondía.

Que en tal sentido, en aplicación de lo dispuesto en la Primera Disposición Final del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 940, la recurrente no tenía derecho a aplicar el crédito fiscal por las operaciones observadas.

Que el hecho que existan facturas con un mismo proveedor cuyas operaciones se encuentren dentro del sistema de detracciones (SPOT), por las cuales se haya efectuado el depósito total de la detracción en su oportunidad, y que posteriormente el proveedor emitiera una nota de crédito que disminuyera el importe original de la operación, no implica que el importe de la detracción originalmente depositado al proveedor fuese un exceso que podría compensarse con la obligación de efectuar la detracción por operaciones posteriores con el mismo proveedor, como pretende la recurrente, pues las normas del SPOT no contemplan tal procedimiento, por lo que dicho mecanismo implementado por la recurrente no se encuentra con arreglo a ley, debiendo agregarse que las normas que regulan el SPOT establecen el procedimiento para solicitar la libre disposición de los montos depositados en las cuentas del Banco de la Nación.

Que asimismo, tampoco se puede aplicar de manera analógica los procedimientos de compensación regulados para los Regímenes de Retención y Percepción del Impuesto General a las Ventas, como aduce la recurrente, toda vez que, en vía de interpretación, no puede extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos en la ley, salvo que las normas legales así lo establezcan; en consecuencia, la recurrente debía sujetarse a lo dispuesto en la normativa propia del SPOT, la que como se indicó precedentemente no contempla la posibilidad de compensación de depósitos de operaciones anteriores.

Que estando a lo expuesto, dado que la recurrente no efectuó el íntegro de la detracción correspondiente a las operaciones observadas, el reparo materia de análisis se encuentra arreglado a ley, procediendo mantenerlo y confirmar la apelada en este extremo.

Que en cuanto a lo alegado por la recurrente en el sentido que al no existir un procedimiento establecido en las normas del sistema de detracciones ni que la Administración contemple cómo recuperar el monto del Impuesto General a las Ventas detruido en exceso en aquellos supuestos en que se emita una nota de crédito que afecte el importe de la operación, se vio en la necesidad de compensar la detracción en exceso con el monto de detracciones de facturas posteriores emitidas por el mismo proveedor, evitando de tal manera que el pago por las operaciones con sus proveedores se vea incrementado, perdiendo sentido económico y que su proceder no afectó económicamente al fisco y que la mencionada compensación cumple con la finalidad del referido sistema, cabe señalar que las normas antes glosadas no contemplan o autorizan tal procedimiento, por lo que el procedimiento implementado por la recurrente no se encuentra con arreglo a ley, debiendo reiterarse que para dicho caso la Resolución de Superintendencia N° establece el procedimiento para solicitar la libre disposición de los montos depositados en las cuentas del Banco de la Nación.

Que respecto a lo señalado por la recurrente en el sentido que el procedimiento de liberación de fondos señalado por la Administración y que se encuentra regulado en el artículo 25° de la Resolución de Superintendencia N° , artículo 15° de la Resolución de Superintendencia N°

y Procedimiento N° 60 del TUPA de la SUNAT, no resulta acorde a la situación planteada, toda vez que implica que el titular de la cuenta de detracciones (proveedor) solicite la liberación del monto en exceso solo los meses de enero, mayo o setiembre de cada año, siempre que se cumplan con todos los requisitos, cabe indicar que las normas del sistema de detracciones prevén el procedimiento a seguir para solicitar la libre disposición de los montos depositados en las cuentas del Banco de la Nación, no habiendo contemplado el procedimiento seguido por la recurrente.



Tribunal Fiscal

Nº 01283-11-2023

Que con relación a lo manifestado por la recurrente respecto a que los regímenes de retenciones y percepciones, así como el régimen de detracciones tienen como fines extrafiscales ligados esencialmente el deber de contribuir y el principio de solidaridad tributaria, y si en uno de dichos regímenes no se ha regulado determinados procedimientos, resulta lógico que el contribuyente observe el procedimiento normado en el régimen que sí lo previo, en la medida que no afecte su finalidad constitucional, y siendo que en los regímenes de retenciones y percepciones se ha regulado el procedimiento a seguir en los casos en que una empresa hubiera efectuado retenciones o percepciones del Impuesto General a las Ventas y con posterioridad se hubiese emitido una nota de crédito que reduce el importe de la operación sobre la que se efectuó la retención y/o percepción, permitiéndose en dichos casos deducir el importe retenido o percibido en exceso de la retención o percepción que deba hacerse por otra operación con el mismo proveedor o agente de percepción, por lo que resulta claro que estos regímenes no se ven afectados en lo absoluto por las compensaciones que se efectúen por los montos retenidos o percibidos en exceso, más aún si con el procedimiento que realizó se garantiza el cumplimiento de las obligaciones tributarias y no ocasiona ningún perjuicio al fisco, cabe señalar que no se puede aplicar de manera analógica los procedimientos de compensación regulados para los Regímenes de Retención y Percepción del Impuesto General a las Ventas como aduce la recurrente, según se ha explicado precedentemente.

5. Del Saldo a Favor Materia de Beneficio (SFMB)

Argumentos de la recurrente

Que tal como se ha indicado en considerandos precedentes, la recurrente sostiene que las reglas establecidas por cada proyecto no presentan cambios en cuanto a la forma de determinación del Impuesto General a las Ventas y cita la Resolución N° para señalar que este Tribunal se ha pronunciado en un sentido similar en cuanto al cálculo del SFMB, esto es, que dicho saldo debe realizarse (calcularse) en forma consolidada por contribuyente y no por proyecto, agregando que, mediante la resolución de intendencia que ha dado cumplimiento a la citada Resolución N° se ha recalculado tanto el citado impuesto como el SFMB de forma consolidada.

Argumentos de la Administración

Que la Administración se remite a las precisiones del numeral 4.3.1.1 de la apelada respecto al SFMB y el cálculo del límite de dicho saldo, aplicando el régimen común vigente en el ejercicio 2010 para el Proyecto Tintaya (Sulfuros) y el régimen estabilizado al 1 de diciembre de 2003 para el Proyecto Óxidos.

Que agrega que al haberse dejado sin efecto los reparos por concepto de deducciones por flete - Freight Allowance y por Precio Compartido (Proyecto Sulfuros) y deducciones de fletes - Paridad de Flete (Freight Parity) y por Compasión al Distribuidor (Proyecto Óxidos), ha procedido a modificar la determinación de las exportaciones embarcadas y facturadas.

Análisis

Que de la apelada se aprecia que, a efecto de determinar las exportaciones embarcadas y facturadas por cada proyecto (Tintaya y Óxidos) de enero a diciembre de 2010, se ha considerado que dicha instancia dejó sin efecto los reparos por concepto de deducciones por flete - (Freight Allowance) y por precio compartido por el Proyecto Tintaya y las deducciones de Fletes - Paridad de Flete (Freight Parity) y por compensación al distribuidor por el Proyecto Óxidos, procediendo a modificar la determinación de las exportaciones embarcadas y facturadas, tal como detalla en los cuadros contenidos en la apelada (fojas 3534 y 3535/reverso).

Que además, se deja constancia que teniendo en cuenta los saldos determinados en la Resolución de



Tribunal Fiscal

Nº 01283-11-2023

Intendencia N° referida al caso de la recurrente por Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, también se ha procedido a modificar el SFMB, según Anexos N° 8, 8-A, 9 y 9-A⁴² de la apelada (fojas 3465 a 3468).

Que atendiendo a que en esta instancia se han levantado los reparos a la base imponible por deducciones indebidas a los ingresos netos por concepto de precio compartido (price sharing) y flete (freight Allowance) por ventas nacionales de concentrado de cobre y que la apelación contra la Resolución de Intendencia N° ha sido resuelta mediante Resolución N° , que dispuso reliquidar los valores impugnados, según lo dispuesto en dicha resolución, procede revocar la apelada en este extremo a efecto que la Administración reliquide el SFMB de enero a diciembre de 2010, de acuerdo a lo expresado en la presente resolución y se esté al cumplimiento de la citada Resolución N° debiendo tener en consideración además lo expuesto sobre la determinación del citado saldo a favor, señalado en los considerandos precedentes.

Que cabe anotar que la nueva determinación del SFMB del ejercicio 2010 también tendrá incidencia respecto de la compensación señalada en el punto 4.1.10 de la apelada denominada "Compensación indebida de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 con el Saldo a Favor del Exportador", lo cual también incide en el punto 4.1.11 de la apelada denominado "Diferencias entre los pagos a cuenta declarados por la recurrente y los determinados por la Administración", puntos citados en considerandos precedentes, por lo que la Administración deberá tomarlo en cuenta al momento de hacer el nuevo análisis de la aludida compensación y de las referidas diferencias.

Que dado el sentido del fallo, carece de relevancia emitir pronunciamiento sobre los argumentos planteados por la recurrente acerca de este punto.

6. Sobre la reliquidación del Impuesto General a las Ventas

Argumentos de la recurrente

Que la recurrente señala que teniendo en cuenta el saldo determinado a diciembre de 2009, en la fiscalización de dicho ejercicio, la Administración ha reliquidado el Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2010, procediendo a modificar las Resoluciones de Determinación N° y siendo que dicha reliquidación vulnera su facultad de reexamen prevista en el artículo 127° del Código Tributario, al haberse incrementado el monto impugnado, con lo cual, al no comunicarse el referido incremento, se habría vulnerado su derecho al debido procedimiento administrativo.

Argumentos de la Administración

Que la Administración señala que considerando el saldo determinado a diciembre de 2009, que fue modificado por Resolución de Intendencia N° , ha reliquidado el Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2010, según Anexos N° 10 a 10.4-A de la apelada (fojas 3459 a 3464), manteniendo las Resoluciones de Determinación N°

modificando el saldo a favor contenido en las Resoluciones de Determinación N° según cuadro consignado en la apelada (foja 3534/reverso).

Análisis

Que el artículo 127° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, indica que el órgano encargado de resolver está facultado para hacer un nuevo examen

⁴² El Anexo 9-A que indica la apelada en realidad es signado como 9.1 (foja 3465).



Tribunal Fiscal

Nº 01283-11-2023

completo de los aspectos del asunto controvertido, hayan sido o no planteados por los interesados, llevando a efecto cuando sea pertinente nuevas comprobaciones, y precisa que mediante la facultad de reexamen el órgano encargado de resolver solo puede modificar los reparos efectuados en la etapa de fiscalización o verificación que hayan sido impugnados para incrementar sus montos o disminuirlos.

Que de la revisión del punto 4.3.3 de la apelada (foja 3534/Reverso) y Anexos N° 10 a 10.4-A, se aprecia que la Administración reliquidó el Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2010, tomando como base el saldo determinado a diciembre de 2009, modificado por Resolución de Intendencia N° con lo cual modificó el saldo a favor contenido en las Resoluciones de Determinación emitidas por Impuesto General a las Ventas de enero y febrero de 2010.

Que como se aprecia, la Administración solo ha efectuado una reliquidación del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2010, en base a que en la instancia de reclamación se verificó que el saldo a favor de diciembre de 2009 fue modificado por Resolución de Intendencia N° proceder que no constituye de forma alguna el realizar un nuevo examen completo de los aspectos del asunto controvertido, en los términos de lo dispuesto en el artículo 127° del Código Tributario, por lo tanto, la Administración no tenía obligación alguna de comunicar a la recurrente de manera previa los resultados de dicha determinación.

Que sin embargo, dado que la apelación formulada contra la citada Resolución de Intendencia N° ha sido resuelta mediante Resolución N° la que ha mantenido algunos reparos y revocado otros, disponiendo que se reliquiden los valores impugnados, entre otros, por Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2009, corresponde revocar la apelada en este extremo, a efectos que la Administración considere el saldo a diciembre de 2009 que se reliquide en cumplimiento de la citada Resolución N° y sobre esa base se reliquide el Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2010.

Resoluciones de Multa N° y

Que las Resoluciones de Multa N° (fojas 2595 y 2596, 2597 a 2624) fueron emitidas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, vinculadas al Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2010 e Impuesto General a las Ventas de enero a setiembre, noviembre y diciembre de 2010.

Que de conformidad con el numeral 1 del artículo 178° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 953, constituye infracción no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les 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 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 las anotadas resoluciones de multa se sustentan en los reparos contenidos en las Resoluciones de Determinación N° por lo que estando a lo expuesto con relación a las mencionadas resoluciones de determinación, corresponde revocar la apelada en dichos extremos, a efecto que la Administración proceda conforme a lo expuesto en



Tribunal Fiscal

Nº 01283-11-2023

la presente resolución, debiendo reliquidar las sanciones por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, de corresponder.

Resoluciones de Multa N°

Que las Resoluciones de Multa N° (fojas 2592 y 2594) fueron emitidas por la infracción tipificada en el inciso 1 del numeral 12.2 del artículo 12° del Decreto Legislativo N° 940.

Que el inciso 1 del numeral 12.2 del artículo 12° del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 940, aplicable al caso de autos, establece que constituye infracción el hecho que el sujeto obligado no efectúe el íntegro del depósito a que se refiere el SPOT en el momento establecido, la que se encuentra sancionada con una multa equivalente al 100% del importe no depositado.

Que tal como se ha indicado en considerandos precedentes, mediante el Punto N° 02 del Anexo A al Resultado de Requerimiento N° (fojas 2163 a 2169), la Administración reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de julio y noviembre de 2010 toda vez que la recurrente no acreditó la integridad del depósito de las detracciones respecto de los servicios contenidos en las Facturas y según detalle del Anexo N° 08 a dicho requerimiento (foja 2116), lo que ha sido confirmado en esta instancia según los fundamentos expuestos en considerandos precedentes; en tal sentido, se encuentra acreditada la comisión de la infracción tipificada en el citado inciso 1 del numeral 12.2 del artículo 12° del Decreto Legislativo N° 940.

Que en cuanto al monto de la sanción, se verifica que en ambos casos son equivalentes al 100% de los importes no depositados (foja 2593), sin considerar rebaja alguna por no haberse subsanado la referida infracción, por tanto, procede confirmar la apelada en este extremo.

Que en cuanto a los argumentos de la recurrente referidos al mecanismo de compensación que utilizó por detracciones efectuadas en exceso por facturas de un mismo proveedor, cabe indicar que tal mecanismo no resulta arreglado a ley por las razones expuestas al respecto en considerandos precedentes de la presente resolución⁴³.

Resolución de Multa N°

Argumentos de la recurrente

Que la recurrente sostiene que el sustento de la Administración para atribuir la comisión de la infracción excede los alcances del tipo infractor, como explicó en la etapa de reclamación, donde sostuvo que cumplió con entregar toda la información solicitada, reservándose su derecho a ampliar sus argumentos.

Que con escrito de alegatos (fojas 3809 a 3812), señala que la Administración, al imponer dicha multa, ha vulnerado los principios de legalidad y tipicidad, pues la mencionada infracción solo puede configurarse ante una situación en que el contribuyente esté obligado a contar con la documentación solicitada por alguna norma expresa, siendo que en este caso, ninguna norma tributaria, societaria ni minera establecía la obligación de presentar lo solicitado por la Administración, y que dicha entidad no ha acreditado que se encontraba obligada a tener los documentos solicitados, por lo que no ha incurrido en infracción alguna; cita las Resoluciones N°

⁴³ Específicamente en el punto 4 del acápite de los valores emitidos por Impuesto General a las Ventas, reparo denominado: "Crédito fiscal observado por no realizar el íntegro del depósito por detracciones".



Tribunal Fiscal

Nº 01283-11-2023

Argumentos de la Administración

Que la Administración señala que la recurrente no cumplió con exhibir la documentación solicitada, a pesar de estar obligada a ello, como se dejó constancia en los Puntos 40 y 41 del Resultado del Requerimiento N° , por lo que incurrió en la infracción del numeral 1 del artículo 177° del Código Tributario.

Que menciona que de conformidad con lo dispuesto en el artículo 20° de la Ley del Impuesto a la Renta, antes glosado, el artículo 223° de la Ley General de Sociedades y diversos párrafos de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) N° 1, que cita en la apelada, la recurrente estaba obligada a exhibir la documentación que acredite las pruebas, análisis, estudios y demás procedimientos utilizados para determinar el inventario de reservas y recursos de las unidades mineras, así como el inventario de desbroce.

Análisis

Que la Resolución de Multa N° (foja 2591) fue emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 177° del Código Tributario.

Que según el numeral 5 del artículo 87° del citado Código Tributario, los administrados están obligados a permitir el control por la Administración, así como presentar o exhibir, en las oficinas fiscales o ante los funcionarios autorizados, según señale a Administración, las declaraciones, informes, libros de actas, registros y libros contables y demás documentos relacionados con hechos susceptibles de generar de obligaciones tributarias.

Que de conformidad con el numeral 1 del artículo 177° del anotado código, constituye infracción no exhibir los libros, registros u otros documentos que la Administración solicite.

Que la Tabla I del mencionado código, aplicable a personas y entidades generadores de renta de tercera categoría, prevé que la citada infracción se encuentra sancionada con una multa equivalente al 0,6% de los Ingresos Netos (IN)⁴⁴, la cual, según la Nota 10 de la referida Tabla I, no podrá ser menor al 10% de la UIT ni mayor a 25 UIT.

Que mediante la Resolución N° 04794-1-2005, este Tribunal ha establecido como precedente de observancia obligatoria, publicado en el diario oficial "El Peruano" el 25 de agosto de 2005, que la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 177° del Código Tributario se configura cuando el deudor tributario no cumple con exhibir la documentación solicitada por la Administración Tributaria al vencimiento del plazo otorgado para tal efecto.

Que en las Resoluciones N° , entre otras, este Tribunal ha establecido que la mencionada infracción está referida al incumplimiento en la exhibición de libros, registros y otros documentos que los contribuyentes se encuentran obligados a llevar o mantener en virtud de normas expresas.

Que en el Punto 40 del Requerimiento N° (fojas 2314 y 2315), la Administración solicitó a la recurrente que exhibiera el original y presentara copia del informe, pruebas, análisis, estudios y demás

⁴⁴ El inciso b) del artículo 180° del aludido código establece que los IN equivalen al total de ventas netas y/o ingresos por servicios y otros ingresos gravables y no gravables o ingresos netos o rentas netas comprendidos en un ejercicio gravable. Asimismo, señala que en el caso de los deudores tributarios generadores de rentas de tercera categoría que se encuentren en el régimen general se considerará la información contenida en los campos o casillas de la declaración jurada anual del ejercicio anterior al de la comisión o detección de la infracción, según corresponda, en las que se consignen los conceptos de ventas netas y/o ingresos por servicios y otros ingresos gravables y no gravables de acuerdo a la Ley del Impuesto a la Renta, agregando que si la comisión o detección de la infracción ocurre antes de la presentación o vencimiento de la declaración anual, la sanción se calculará en función a la declaración anual del ejercicio precedente al anterior.



Tribunal Fiscal

Nº 01283-11-2023

procedimientos realizados a efectos de determinar el inventario de reservas y recursos de las unidades mineras en operación, utilizados para establecer el ratio desbroce determinado por la recurrente en el ejercicio 2010, dichos documentos debían estar debidamente firmados por los responsables de su ejecución, ya sea que fuesen elaborados por aquélla o encargados a terceros, y de encontrarse en idioma distinto al español, debían estar acompañados por la traducción oficial a dicho idioma.

Que asimismo, en el Punto 41 de dicho requerimiento, le solicitó el original y copia de informe, pruebas, análisis, estudios y demás procedimientos realizados a efectos de determinar el inventario de desbroce (*Waste*) en toneladas, stock inicial (*Opening Stock*) en toneladas y adiciones (*Additions*) en toneladas de las unidades mineras en operación, utilizados para establecer el ratio de desbroce (*Ratio Deferred Stripping*) determinado por la recurrente en el ejercicio 2010, documentos que debían estar firmados por los responsables de su elaboración, ya sea que hubiesen sido elaborados por aquélla o encargados a terceros, y de encontrarse en idioma distinto al español, debían estar acompañados por la traducción oficial a dicho idioma.

Que en los Puntos 40 y 41 del Resultado del Requerimiento N° (foja 2309), la Administración dejó constancia que la recurrente proporcionó el archivo llamado pdf, en el cual se muestra en toneladas el inventario de reservas y recursos, así como el inventario del desbroce (*Waste*), stock inicial (*Opening Stock*) y adiciones (*Additions*); sin embargo, precisó que dicha información (LOM pdf) correspondía a lo solicitado y exhibido en el Punto 15 del Requerimiento N° por lo que concluyó que la recurrente no cumplió con exhibir lo solicitado en los citados Puntos 40 y 41, con lo cual incurrió en la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 177° del Código Tributario.

Que posteriormente, en el Punto 1 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (fojas 2057 y 2058), la Administración reiteró a la recurrente que exhibiera y/o presentara la mencionada documentación, a efecto de acogerse al régimen de gradualidad establecido por Resolución de Superintendencia N°

Que en respuesta, con escrito de 14 de octubre de 2013 (fojas 2052 a 2056), la recurrente señaló que cumplió con presentar dentro del plazo establecido, el reporte final debidamente firmado por personal responsable de su empresa, en el que se determinaron las reservas y recursos de las unidades mineras en operación, utilizados para establecer el ratio de desbroce que determinó en el ejercicio 2010, siendo que en dicho informe también se determinó el inventario de desbroce (*Waste*) en toneladas; asimismo, explicó el procedimiento que siguieron sus ingenieros especialistas para llegar a los resultados contenidos en dicho reporte y precisó que éstos eran reales y provienen de un procedimiento automático (software), adjuntando el reporte de recursos de la mina (fojas 1983 a 2051); en tal sentido, sostuvo que no había incurrido en la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 177° del Código Tributario.

Que en el Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (fojas 1950 a 1960), la Administración dejó constancia del escrito y documentación presentados y señaló, entre otros, que según el dictamen de los Estados Financieros auditados y su notas se señala que éstos han sido preparados de acuerdo a la política contable del Grupo Xstrata (integrado por la recurrente), cuenta con reportes anuales que dan cuenta que es un grupo minero diversificado y que son el cuarto productor de cobre, con lo cual se presentan archivos que contienen información de los recursos minerales y las reservas de mineral de todas las divisiones del grupo, incluida Perú, registrándose información de la mina denominada Tintaya; así, al 30 de junio de 2010 se observó que existen cuadros correspondientes a las reservas de mineral (probadas y probables) y recursos de mineral (inferidos, indicados y medidos); que dicho grupo ha adoptado el Código JORC para la elaboración de informes correspondientes a las reservas de mineral y los recursos minerales, información con la que cuenta el referido Grupo Xstrata, del cual es parte la recurrente, y que fue elaborada por su gerente general; asimismo, indicó que el LOM (2010-2012) constituye un reporte final generado a través del software *Minesight*, siendo que en dicho reporte solo se consignó los montos de



Tribunal Fiscal

Nº 01283-11-2023

reservas y waste, mas no los cálculos y procedimientos realizados para llegar a dichos montos, siendo además que en dicho reporte no se señaló la fecha de su elaboración y que, en el reporte de recursos de la Mina Tintaya que fue presentado, solo describe el procedimiento seguido por los ingenieros para llegar a obtener las reservas de mineral, el cual incluso correspondía a ejercicios anteriores, además que no tenía fecha de elaboración ni se encontraba firmado; en ese sentido, concluyó que la recurrente no subsanó la citada infracción y, por tanto, no resultaba de aplicación el régimen de gradualidad establecido en la Resolución de Superintendencia N° [] y normas modificatorias.

Que el artículo 20° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, antes glosado, establece como está constituida la renta bruta.

Que la relación de desbroce o *stripping ratio* "SR" es la relación o cociente de dividir el número de toneladas de desmonte que se extraen para minar una tonelada de mineral; la relación de desbroce se divide en dos: relación crítica de desbroce (RDC), que es el punto de equilibrio económico entre el minado a tajo abierto y el subterráneo y la relación final del desbroce (RFD) o relación económica de desbroce (RED), que es el costo de producción, que incluye todos los costos hasta la obtención del metal refinador menos el costo de desbroce⁴⁵.

Que de conformidad con lo dispuesto en los artículos 221° y 223° de la Ley General de Sociedades aprobada por Ley N° 26887, finalizado el ejercicio, el directorio debe formular la memoria, los estados financieros y la propuesta de aplicación de las utilidades en caso de haberlas, siendo que los estados financieros deben ser puestos a disposición de los accionistas con la antelación necesaria para ser sometidos, conforme a ley, a consideración de la junta obligatoria anual, siendo que los estados financieros se preparan y presentan de conformidad con las disposiciones legales sobre la materia y con principios de contabilidad generalmente aceptados en el país.

Que el artículo 1° de la Resolución N° [] señala que los principios de contabilidad generalmente aceptados a que se refiere el artículo 223° de la Ley General de sociedades comprenden a las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), oficializadas mediante Resoluciones del Consejo Normativo de Contabilidad.

Que el párrafo 9 de la NIC 1 prevé que los estados financieros constituyen una representación estructurada de la situación financiera y del rendimiento financiero de la entidad; el objetivo de los estados financieros es suministrar información acerca de la situación financiera, del rendimiento financiero y de los flujos de efectivo de la entidad, que sea útil a una amplia variedad de usuarios a la hora de tomar sus decisiones económicas; los estados financieros también muestran los resultados de la gestión realizada por los administradores con los recursos que le han sido confiados y que, para cumplir este objetivo, los estados financieros suministrarán información acerca de los siguientes elementos de la entidad: activos, pasivos, patrimonio neto, gastos e ingresos en lo que "se incluyen las pérdidas y ganancias; otros cambios en el patrimonio neto; y flujos de efectivo; esta información, junto con la contenida en las notas, ayudará a los usuarios a predecir los flujos de efectivos futuros y, en particular, la distribución temporal y el grado de certidumbre de los mismos.

Que según el párrafo 10 -Conjunto completo de estados financieros-, un juego completo de estados financieros incluirá, entre otros componentes, las notas en las que se incluirá un resumen de las políticas contables más significativas y otra información explicativa.

Que en la Nota 2 a los Estados Financieros de la recurrente al 31 de diciembre de 2010 y 2009, junto con el dictamen de auditores independientes (fojas 3107 a 3121), se indica como Costo de Extracción diferido - "En el proceso de explotación de la mina, la Compañía requiere remover material de desecho (o desbroce)

⁴⁵ <https://nubeminera.cl/wp-content/uploads/2018/10/5.-Clase-Unidad-II-Curso-FMCA.pdf>



Tribunal Fiscal

Nº 01283-11-2023

para acceder a los depósitos de mineral, debido a que la concentración de los depósitos de mineral no está uniformemente distribuido en las áreas de explotación. Para efectos de medir esta actividad y reconocer contablemente los costos incurridos, la Gerencia en base al estimado de la cantidad total de desecho a remover durante la vida útil de la mina y el total de sus correspondientes reservas probadas de cobre, estima un ratio de desbroce, el cual es utilizado para determinar los costos de explotación de la mina a ser cargados sistemáticamente a los costos de producción del período, o para ser capitalizados en proporción al deshecho removido. Al 31 de diciembre de 2009 el ratio estimado de desbroce fue de 6.3, el cual consideraba las reservas de mineral a ser utilizados hasta el año 2017; posteriormente, esa ratio fue modificado como consecuencia de lo indicado en la nota 1 (c.i). Al 31 de diciembre de 2010 y de 2009, el ratio real de desbroce fue de 16.45 y 8.3, respectivamente, lo que determinó la capitalización de los costos asociados con la explotación de la mina por un importe de US\$ 68.8 millones y US 28.2 millones en el año 2010 y 2009, respectivamente.”

Que asimismo, en la Nota 10 del referido estado financiero (foja 3113), se aprecia que dentro del concepto Concesiones mineras y costos de exploración, evaluación, de desarrollo, y de extracción diferido, neto, se tienen a los costos de extracción diferidos, entre otros.

Que como se aprecia, los informes solicitados a la recurrente se encuentran vinculados a la forma en que se determinan el inventario de reservas y recursos de las unidades mineras en operación, utilizados para establecer el ratio desbroce determinado por la recurrente en el ejercicio 2010, lo que serviría para determinar los gastos incurridos en el desbroce del mineral y que son amortizados y enviados al costo de un ejercicio en función al ratio materia del presente requerimiento, por lo que al ser documentos susceptibles de generar obligaciones tributarias, la recurrente se encontraba obligada a presentarlos y/o exhibirlos ante la solicitud efectuada por la Administración.

Que de la revisión del reporte (foja 2322), se aprecia que contiene la información de los ejercicios 2010-2012 de las toneladas de sulfuros y óxidos correspondientes a los Proyectos Tintaya (Sulfuros) y Óxidos, las toneladas de desbroce (*waste production* y *waste movement*), así como las toneladas correspondientes a otros movimientos (*other movement*), los totales por cada ejercicio del material movido, el cálculo de ratios de stripping (*strip ratio*) el total de *Mill Process* y el *Leach Process*; sin embargo, en el referido no se refleja la forma de cómo se obtuvieron los importes de las toneladas de sulfuros, óxidos y ratio de desbroce, y al ser un reporte final como refiere la propia recurrente, se requería la exhibición y/o presentación de la información anterior en el que figuraran los análisis, estudios y/o pruebas para la obtención de tal información, lo que la recurrente no cumplió con exhibir y/o presentar.

Que en ese sentido, teniendo en cuenta que la recurrente se encontraba obligada a presentar y/o exhibir la documentación solicitada, ha quedado acreditado que la recurrente incurrió en la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 177° del Código Tributario, por lo que no se ha vulnerado los principios de legalidad y tipicidad, no resultando de aplicación la jurisprudencia citada por la recurrente.

Que asimismo, es preciso anotar que de la revisión del reporte de recursos de la mina Tintaya (fojas 1983 a 2051), se aprecia que además de no contener fecha de elaboración ni firma, solo se detalla una explicación del procedimiento seguido para obtener las reservas de mineral, por lo que dicho documento no subsana la infracción en que incurrió la recurrente, por tanto, no le resulta de aplicación el régimen de gradualidad.

Que en cuanto al importe de la sanción, de la revisión del Anexo N° 1 a la resolución de multa impugnada (foja 2590), se aprecia que la sanción aplicada ascendió a S/ 92 500,00, más intereses, que equivale a 25



Tribunal Fiscal

Nº 01283-11-2023

UIT⁴⁶, siendo que, a dicho monto, se dedujo el pago realizado por la recurrente el 14 de octubre de 2010, por el importe de S/ 19 913,00.

Que por lo expuesto, procede confirmar la apelada en este extremo.

Que respecto a lo alegado por la recurrente en el sentido que cumplió con entregar toda la información solicitada, cabe indicar que de acuerdo a lo señalado en los considerandos precedentes, no cumplió con exhibir y/o presentar la documentación solicitada, por lo que incurrió en la infracción materia de análisis.

Tasa de Interés Moratorio (TIM)

Que la recurrente solicita a este Tribunal ordenar a la Administración que, en el caso que las deudas tributarias materia de controversia fuesen confirmadas, sea de aplicación la tasa de interés moratorio en dólares americanos, conforme ha sido reconocido por este Tribunal en la Resolución N°

Que al respecto, cabe reiterar que, según lo indicado en considerandos precedentes, el Proyecto Tintaya (Sulfuros) en el ejercicio 2010, ya no cuenta con los beneficios de un régimen estabilizado, sino que le aplica el régimen tributario común vigente en dicho periodo, con lo cual la determinación y pago de sus obligaciones tributarias en el citado ejercicio debió realizarse en moneda nacional y le aplican las normas generales sobre tasas de interés del Código Tributario, no resultando aplicable el criterio de Resolución N°

Que de otro parte, en el caso del Proyecto Óxidos, según la cláusula 9.4 del contrato de estabilidad suscrito entre la recurrente y el Estado Peruano respecto de dicho proyecto (foja 3040), aquélla se encontraba facultada a llevar su contabilidad en dólares de acuerdo con lo previsto en el numeral 4 del artículo 87° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, reglamentado por el Decreto Supremo N° 151-2002-EF.

Que a su vez, de conformidad con la cláusula 9.4.3 del anotado contrato de estabilidad, la cancelación de las obligaciones tributarias y el pago de las sanciones relacionadas con el incumplimiento de obligaciones tributarias se efectúa de acuerdo con lo previsto en el numeral 4 del artículo 87° del Código Tributario.

Que sobre el particular, mediante Resolución N° emitida a la misma recurrente, este Tribunal ha señalado lo siguiente:

*"(...) en ese sentido, dado que al momento del nacimiento de la obligación tributaria materia de impugnación la recurrente se encontraba facultada a llevar su contabilidad en moneda extranjera, ello la facultaba a determinar tales obligaciones en la misma moneda, **por lo que resultan aplicables los intereses moratorios previstos para deudas en moneda extranjera y convertirse a moneda nacional cuando se efectúe el pago**, aplicando para ello el artículo 33° del Código Tributario, según el criterio establecido por este Tribunal mediante las Resoluciones N° entre otras, por lo que la Administración Tributaria deberá modificar la deuda tributaria para adecuarla a dicho criterio (...)"*. (El énfasis es nuestro).

Que teniendo en cuenta que el contrato de estabilidad tributaria del Proyecto Óxidos sigue vigente en los periodos enero a diciembre de 2010, procede que la Administración tenga en cuenta lo señalado en la citada Resolución N° al aplicar los intereses moratorios.

Que el informe oral solicitado se llevó a cabo con la asistencia de ambas partes, conforme se verifica de la constancia que obra en autos (foja 3711).

⁴⁶ La UIT vigente en el año 2013 ascendió a S/ 3 700,00, de acuerdo a lo dispuesto en el Decreto Supremo N° 264-2012-EF.



Tribunal Fiscal

Nº 01283-11-2023

Con los vocales Ezeta Carpio, Fuentes Borda y Martel Sánchez, a quien se llamó para completar Sala, e interviniendo como ponente el vocal Ezeta Carpio.

RESUELVE:

REVOCAR la Resolución de Intendencia N° _____ de 26 de diciembre de 2014, en el extremo del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 por los reparos por deducciones indebidas a los ingresos netos en las ventas locales de concentrados de cobre por concepto de flete y precio compartido (Proyecto Tintaya), y depreciación de activos fijos respecto de los motivos Motivo 1 (costo computable observado en ejercicios anteriores), Motivo 6 (Reclasificación de cuenta según RAFT 2010 por diferencia entre la cuenta reclasificación y la utilizada en ejercicios anteriores); en el extremo de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2010 por los reparos por determinación del coeficiente aplicable a tales pagos a cuenta, y deducciones indebidas a los ingresos netos en las ventas locales de concentrados de cobre por concepto de flete y precio compartido (Proyecto Tintaya); en el extremo del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2010 en cuanto a la forma de determinación del SFMB de enero a diciembre de 2010, por los reparos por deducciones indebidas a los ingresos netos en las ventas locales de concentrados de cobre por concepto de flete y precio compartido (Proyecto Tintaya), y a efectos que la Administración considere el saldo a diciembre de 2009 que se reliquide en cumplimiento de la citada Resolución N° _____ y multas vinculadas a dichos extremos, lo que incidirá en la reliquidación de las referidas obligaciones tributarias y/o SFMB de enero a diciembre de 2010, debiendo la Administración proceder conforme con lo dispuesto en la presente resolución, y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene en los extremos impugnados.

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

EZETA CARPIO
VOCAL PRESIDENTE

FUENTES BORDA
VOCAL

MARTEL SÁNCHEZ
VOCAL

Sáez Montoya
Secretario Relator (e)
EC/SM/EM/rsc.

Nota: Documento firmado digitalmente