Ministerio de Economía y Finanzas
Firmado Digitalmente por HARO ROMERO Jennifer FAU 20131370645 soft
Fecha: 29/05/2023 12:46:16 COT
Motivo: En señal de conformidad

Tribunal Fiscal

N° 04180-10-2023

EXPEDIENTE N°	:	9058-2018
INTERESADO	:	
ASUNTO	:	Impuesto a la Renta y Multa
PROCEDENCIA	:	Lima
FECHA	:	Lima, 26 de mayo de 2023

VISTA la apelación[1] interpuesta por , con Registro Único de Contribuyente N° , contra la Resolución de Intendencia N° de 20 de abril de 2018, emitida por la Intendencia Lima de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación N° girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, y la Resolución de Multa N° , girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que se debe dejar sin efecto el reparo efectuado al gasto por intereses de préstamos recalificados como aportes de capital, toda vez, que este no se encuentra arreglado a ley, puesto que, si bien su representada y la empresa son partes vinculadas conforme con lo establecido en el artículo 24 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, no resultaba necesario muchas formalidades contractuales debido al dinamismo de sus operaciones, siendo que el personal a cargo y gerenciamiento de ambas empresas eran las mismas, por lo que la solicitud de dinero era innecesaria pues la misma persona que desembolsaba el dinero también lo recibía, en ese sentido, no se puede desconocer una operación de préstamo solo por el incumplimiento de una formalidad contractual entre partes vinculadas, puesto que, además existe otra información que permite corroborar que en efecto se trataba de préstamos (asientos contables, facturas comerciales con los intereses, etc.), habiéndose incluso presentado el documento denominado "Reconocimiento de Deuda" suscrito con fecha 31 de diciembre de 2010, el cual tuvo como finalidad reconocer lo adeudado por su representada con la mencionada empresa, en el que además se estipuló el tipo de tasa y el interés que la SUNAT estaba señalando que no encontraba en ningún otro documento.

Que añade con relación al mencionado reparo que de conformidad con el acta que contiene la Sesión del Directorio del 25 de mayo de 2005, la misma que no ha sido merituada[2] en etapa de fiscalización ni en la resolución de determinación impugnada, acreditó que los préstamos efectuados desde el año 2005 por parte de la empresa tenían como finalidad de dotar de fondos a su representada a efecto de llevar a cabo el programa de inversión que tenía planeado para dicho año y siguientes, por lo que dicha dotación de dinero tenía la calidad de financiamiento y no como un aporte de capital, no obstante, la Administración a lo largo de la fiscalización ha pretendido desconocer el préstamo otorgado por meras formalidades, como es el caso de que fueron las mismas personas quienes suscribieron los contratos de préstamos, además, de que el documento de reconocimiento de deuda carece de fecha cierta. Añade, que es en el Resultado del Requerimiento N° que la Administración indica que se debieron presentar los medios de pago utilizados, no obstante, dicha documentación no le fue requerida, debiendo indicarse, que no resulta lógico presentar medios de pago para sustentar

---

1 Obra a fojas 6273 a 6323; recurso que, a su vez fue ampliado con el escrito presentado el 13 de febrero de 2020 (fojas 6367 a 6406).

2 Tal como se indica a foja 6316.

Ministerio de Economía y Finanzas
Firmado Digitalmente por FALCONI SIÑCHE Gary Roberto FAU 20131370645 soft
Fecha: 29/05/2023 10:28:50 COT
Motivo: Soy el autor del documento

Ministerio de Economía y Finanzas
Firmado Digitalmente por RAMIREZ MIO Luis Alberto FAU 20131370645 soft
Fecha: 29/05/2023 10:47:02 COT
Motivo: Soy el autor del documento

Ministerio de Economía y Finanzas
Firmado Digitalmente por JIMENEZ SUAREZ Erika Isabel FAU 20131370645 soft
Fecha: 29/05/2023 12:44:43 COT
Motivo: Soy el autor del documento

compensaciones efectuadas contablemente, y si bien los préstamos no fueron devueltos en su totalidad, fue porque no contaba con los fondos suficientes para cumplir con el pago del capital e intereses acordado en el contrato de préstamo, no habiéndose tenido en cuenta que entre empresas vinculadas del rubro del sector minero es común que se entreguen préstamos con la finalidad de desarrollar proyectos, no solo por la facilidad de pago, sino también por una tasa de interés menor al que brinda una entidad financiera; siendo que, tampoco se merituaron sus estados financieros adjuntados, conforme se aprecia del Resultado del Requerimiento N° y el valor impugnado[3], toda vez, que con dicho documento se acredita que desde el año 2010 su representada obtuvo pérdidas, por lo que el solo hecho de que una deuda se encuentre impaga sea con una empresa vinculada o no, no hace que el préstamo tenga una vocación de permanencia y menos recalificarla como un aporte de capital; no habiendo existido intención de no pagar la deuda adquirida, pero si fue aplazar la misma por el mayor tiempo posible para cumplir con sus obligaciones con terceros y utilizar dichos fondos para seguir invirtiendo.

Que menciona con relación al anotado reparo que la Administración enfatiza en el hecho que al ser su accionista mayoritario no espera la devolución de dichos préstamos, no obstante, ha quedado acreditado durante la fiscalización que hubieron compensaciones por más de ochenta millones de soles, diferente hubiese sido si su representada no hubiere devuelto monto alguno, por lo que no corresponde que se aplique la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, toda vez, que aquella debe ser aplicada a operaciones encubiertas que tengan una finalidad distinta a la figura elegida, lo cual no podría aplicarse a su caso; y si bien la Administración indica que el contrato de mutuo fue celebrado con el objetivo de beneficiarse de la deducción de intereses, sin embargo, como podría causarse perjuicio al fisco la deducción de los citados intereses, si la misma operación genera un ingreso gravado para su vinculada. Añade, que el Tribunal Fiscal ha establecido los siguientes criterios a los que debe ceñirse la SUNAT al ejercer la referida recalificación: 1) La aplicación de la facultad de recalificación será indebida si la Administración sustenta su aplicación en que la intención del contribuyente ha sido disminuir su carga tributaria, 2) La carga de la prueba de la existencia de una simulación relativa (realidad económica) recae en la SUNAT, y 3) Se debe garantizar la libertad de contratar y contractual de las partes involucradas en las operaciones; no obstante, en su caso no se han configurado los elementos para que exista una simulación relativa, la recalificación efectuada se sustenta en la presunta intención de su representada en disminuir su carga tributaria y la Administración desconoce indebidamente sus operaciones pese a que el sustrato económico de las mismas es igual a la que cualquier contrato de mutuo entre partes vinculadas.

Que respecto al reparo realizado a la pérdida por diferencia de cambio por préstamos recalificados como aportes de capital, señala que debe dejarse sin efecto, puesto que, aquél es producto de la indebida recalificación efectuada a los préstamos efectuados por como aportes de capital, lo cual no se encuentra arreglado a ley, tal como ha quedado acreditado con los fundamentos antes expuestos. Hace hincapié que la diferencia de cambio cumple con lo señalado en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 08678-2-2016 y el artículo 61 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que con relación al reparo efectuado a la pérdida por diferencia de cambio por provisiones por cierre de minas menciona que el Plan de Cierre de Mina) es un instrumento de gestión ambiental conformado por acciones técnicas y legales orientadas a rehabilitar las áreas utilizadas por la actividad minera, siendo así, que los titulares de la actividad minera están obligados a implementar un Plan de Cierre de Minas desde el inicio de sus actividades, para lo cual se debe constituir una garantía ambiental que cubra el costo estimado del y reportar semestralmente al Ministerio de Energía y Minas el avance de las labores de recuperación consignadas en el citado plan. Agrega, que la diferencia de cambio se origina por un ajuste contable en las partidas de activo y pasivo en moneda extranjera, siendo que, la provisión contable destinada a cubrir el costo del debe registrarse a partir del ejercicio contable en que el titular minero deba constituir la garantía según el cronograma aprobado por la autoridad competente, por lo que la

[3] Foja 6309.

diferencia de cambio debe ser computable, dado que, no solo se encuentra vinculada a una operación que tiene su origen en una obligación legal, sino que es una operación que genera renta gravada.

Que manifiesta con relación al anotado reparo que si bien el monto de es un concepto no deducible sino hasta el ejercicio donde se implemente efectivamente, y por ello se adiciona, no obstante, la pérdida por diferencia de cambio es válidamente deducible, puesto que, no se trata de una provisión general, sino de una provisión específica con sustento. Asimismo, indica que en el caso negado que la diferencia de cambio por la provisión por el no sea deducible en el ejercicio 2013, no corresponde que se aplique el cobro de sanciones e intereses de conformidad con lo señalado en el artículo 170 del Código Tributario al existir duplicidad de criterio, dado que, en los Informes N° emitidos por la SUNAT, se indicó que la diferencia de cambio podrá computarse sin importar la operación, bastando su vinculación a la generación de renta o mantenimiento de su fuente productora, sin embargo, en el Resultado del Requerimiento N° y en la resolución de determinación impugnada aquella cambia su criterio en cuanto a la causalidad que debe cumplir el gasto y establece que dependerá de la operación para que la diferencia de cambio sea deducible; por lo que al haberse cumplido con los requisitos señalados en el artículo 61 de la Ley del Impuesto a la Renta y al criterio establecido en la Resolución de Observancia Obligatoria N° , se debe dejar sin efecto dicho reparo.

Que manifiesta con relación al reparo efectuado a la amortización de gastos de exploración en etapa de explotación, que la Administración no solo ha analizado erróneamente el origen de sus gastos de exploración, sino que además limita las etapas de la actividad minera solo a nuevas unidades mineras, esto es, que según el auditor no es posible que una unidad minera se encuentre en etapas paralelas en un mismo periodo de tiempo, toda vez, que dentro de una unidad minera, el titular minero puede seguir explorando luego de estar explotando lo que ya exploró y desarrolló. Añade, que en relación al método aplicado para el cálculo de la vida útil de la mina, como bien señaló en la Respuesta la Requerimiento N° , si bien el artículo 75 de la Ley General de Minería indica que para calcular la vida útil de la mina debe utilizarse la producción mínima de ley, en su caso, eso era un imposible, dado que se encontraba en etapa de explotación también, por lo que su referente no era la "producción mínima" sino la producción real, y es por ello, que se utilizó la producción real para calcular la vida útil, siendo que, de haber utilizado la producción mínima como señala el citado artículo 75, la vida útil hubiera resultado ser cero, dado que, no existía producción mínima, es más la Administración señala en sus argumentos que se debió presentar el sustento de la producción mínima pero que a la vez entiende que es improbable pues ya se encontraba en etapa de explotación.

Que añade con relación al referido reparo, que cumplió con adjuntar diversa documentación en respuesta al mencionado Requerimiento N° no obstante, la Administración no analizó toda la documentación presentada, con la finalidad de acreditar que se encontraba en una etapa explorativa, sin embargo, aquella se limitó a señalar que dicha información correspondía al hecho de que su representada ya se encontraba en etapa de explotación y que por lo tanto no podía contener gastos de exploración. Añade, que el auditor indica que era necesario contar con la aprobación por parte del para que una empresa minera pueda desarrollar la exploración, sin embargo, no se ha tenido en cuenta que: i) durante el año 2013 no existía ninguna norma que indique que el titular de la actividad minera debía presentar un estudio de prefactibilidad para que sea autorizado a iniciar la etapa de una unidad minera, y ii) En el año 2013, el titular de la actividad minera debía presentar un estudio de factibilidad solo en el caso de solicitar la celebración de un convenido de inversión con el citado ministerio con la finalidad de recuperar anticipadamente el IGV, de lo que se tiene que la SUNAT está confundiendo normas y procedimientos, siendo que, en las memorias anuales, se evidencian las inversiones que su representada gastaba año tras año en exploraciones, habiendo presentado a su vez, estimaciones de reservas y recursos minerales por los años 2011 a 2013, sin embargo, los mencionados documentos no fueron valorados por la Administración.

Que con relación al reparo realizado a la amortización de gastos de desarrollo en etapa de explotación (activo fijo), indica que discrepa con lo señalado por la Administración, toda vez, que las deducciones de los gastos de desarrollo fueron efectuados conforme con lo dispuesto por el artículo 75 de la Ley General de Minería, el cual no establece que la deducción deba realizare de forma lineal o proporcional, por lo que el reparo efectuado sosteniendo en que los gastos de desarrollo debieron deducirse en razón del 33,3% anual carece de sustento legal, puesto que, ni el citado artículo 75, ni la Ley del Impuesto a la Renta han establecido tal disposición, por lo que pretender atribuir a los contribuyentes un sistema de amortización lineal y proporcional respecto de los gastos de desarrollo, constituye una vulneración al principio de legalidad, dado que, se estaría creando un requisito o una condición adicional no contemplada en norma legal o reglamentaria alguna únicamente con el propósito de cuestionar la imputación del gasto.

Que menciona respecto al indicado reparo que no existe impedimento legal para que haya decidido amortizar los gastos de desarrollo del proyecto en el ejercicio materia de fiscalización bajo los porcentajes aplicados a su criterio, dado que, el propósito de dicha norma es el reconocer que cada empresa minera puede tener una realidad diferente, la cual debe ser evaluada caso por caso, facultándose al titular de la actividad minera a decidir respecto del sistema de amortización que considere mas adecuado a su realidad económica, puesto que, sostenerse que los contribuyentes se encuentran obligados a aplicar un sistema de amortización lineal y proporcional constituye una vulneración al principio de legalidad, dado que, se estaría creando un requisito o una condición adicional no contemplada en norma legal o reglamentaria alguna, únicamente con la finalidad de cuestionar la imputación del gasto. Añade, que de un análisis sistemático y finalista se debe concluir que las normas analizadas han previsto que el procedimiento de amortización únicamente tiene como limitación que no exceda del plazo máximo de tres años para su aplicación; siendo que, en la Resolución N° 03113-1-2006 se indicó que los gastos de desarrollo minero incluirán aquellos incurridos a fin de realizar tales actividades (remoción de material estéril, desencape, apertura de socavones, etc), que posibilitarán la explotación de la reserva del mineral.

Que indica respecto del referido reparo que en la Resolución N° 06587-9-2019, el Tribunal Fiscal indicó que se pueden incurrir en gastos de desarrollo aun cuando el yacimiento se encuentre en etapa de explotación o producción, toda vez, que se realizaron actividades propias de las etapas de exploración y desarrollo respecto a nuevas reservas de mineral, por lo que el hecho de que las rampas constituyan activo fijo conforme a la definición contable no enerva que su tratamiento tributario se encuentre regulado en el inciso o) del artículo 37 de la ley del Impuesto a la Renta y el artículo 75 de la Ley General de Minería.

Que señala[4] que la Administración ni en el Resultado del Requerimiento N° ni en la resolución de determinación impugnada se han merituado los siguientes documentos: i) Sesión de Directorio del 25 de mayo de 2005, ii) Estados Financieros auditados, iii) Certificado de Operación Minera de los años 2004, 2005, 2008, 2009, 2012 y 2013, iv) Declaración Anual Consolidada presentada ante el Ministerio de Energía y Minas por los años 2004 a 2013, v) Estudio de Impacto Ambiental presentado el año 2005, vi) Memorias Anuales del por los años 2003 a 2010, vii) Plan de Minado 2013, viii) Estimación de Reservas y Recursos Minerales 2011 a 2013, ix) Autorizaciones de Gastos de Inversión por los años 2007 a 2009 y 2012, x) Presentaciones internas que contienen las inversiones realizadas en los años 2012 y 2013, xi) Memorias Anuales de los años 2010 a 2013, y xii) Memorias Anuales de la recurrente por los años 2004 a 2006, 2009 a 2011 y 2013; por lo que dichos documentos[5] no se encuentran arreglados a ley.

Que asimismo, invoca el criterio expuesto por el Tribunal Fiscal en las Resoluciones N° 03495-4-2003, 02760-5-2006, 008678-2-2016, 03113-1-2006, 06230-3-2016, 06587-9-2019, 10923-8-2011, 07114-1-2004, 10890-3-2016, 01306-2-2017, 07577-8-2014, 14001-5-2014, 6686-4-2004, 02564-4-2006, 00974-5-

[4] Tal como se indica a fojas 6274, 6285, 6286, 6288, 6290, 6291, 6309 y 6316.
[5] Es decir, el Resultado del Requerimiento N° y resolución de determinación impugnada

2012, 05212-5-2012 y 18075-8-2013, las Sentencias del Tribunal Constitucional recaída en los Expedientes N° 1279-2002-AA/TC, 000011-2010-PI/TC y 0016-2002-AI/TC, así como en los Informes N°

. Añade, que se debe dejar sin efecto la resolución de multa impugnada al encontrarse vinculada a los reparos contenidos en la resolución de determinación materia de autos, reparos que, a su vez resultan improcedentes.

Que por su parte, la Administración señala que como resultado del procedimiento de fiscalización realizado a la recurrente respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, entre otros[6], efectuó reparos al Impuesto a la Renta del mencionado año por los siguientes conceptos: i) Al gasto por intereses de préstamos recalificados como aportes de capital, ii) A la pérdida por diferencia de cambio por préstamos recalificados como aportes de capital, iii) A la pérdida por diferencia de cambio por provisiones por cierre de minas, iv) A la amortización de gastos de exploración en etapa de explotación (Costo de Producción), v) A la amortización de gastos de exploración en etapa de explotación (Intereses por préstamos), vi) A la amortización de gastos de desarrollo en etapa de explotación (Activos Fijos) y vii) A la amortización de gastos de desarrollo en etapa de explotación (Costo de Producción), los cuales se encuentran arreglados a ley. Asimismo, menciona que la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, también ha sido emitida conforme a derecho.

Que en el presente caso, mediante Carta N° (foja 5997) y Requerimiento N° (fojas 5983 y 5984), notificados con arreglo a ley[7] el 4 de setiembre de 2014 (fojas 5985 y 5998), la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización definitiva del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013. Cabe mencionar que durante la fiscalización materia de autos la Administración también emitió los Requerimientos N° y (fojas 5724, 5725, 5840 a 5844, 5926 a 5950, 5956 a 5966 y 5971 a 5975).

Que como consecuencia de dicho procedimiento la Administración procedió a emitir los siguientes valores:

1. Resolución de Determinación N° (fojas 6193 a 6248), girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, de la que se aprecia que se efectuaron los siguientes reparos: i) Al gasto por intereses de préstamos recalificados como aportes de capital, ii) A la pérdida por diferencia de cambio por préstamos recalificados como aportes de capital, iii) A la pérdida por diferencia de cambio por provisiones por cierre de minas, iv) A la amortización de gastos de exploración en etapa de explotación (Costo de Producción)[8], v) A la amortización de gastos de exploración en etapa de explotación (Intereses por préstamos), vi) A la amortización de gastos de desarrollo en etapa de explotación

---

[6] Si bien el Anexo N° 1.1 a la Resolución de Determinación N° (foja 6247), la Administración hace referencia a los reparos efectuados a: i) La provisión por servicio de auditoría financiera sin sustento, ii) Al servicio por Estudio Técnico de Precios de Transferencia Devengado en el 2014, y iii) Al costo del Activo Registrado como gasto (Tanque de Combustible); dichos extremos no han sido cuestionados por la recurrente por lo que no se emitirá pronunciamiento al respecto.

[7] Mediante acuse de recibo, en el cual constan los datos de identificación y firma de la persona con la que se entendió la diligencia, de acuerdo con lo previsto por el inciso a) del artículo 104 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, que establece la notificación de los actos administrativos se realizará por correo certificado o por mensajero, en el domicilio fiscal, con acuse de recibo o con certificación de la negativa a la recepción efectuada por el encargado de la diligencia. Asimismo, el acuse de recibo deberá contener, como mínimo: (i) Apellidos y nombres, denominación o razón social del deudor tributario; (ii) Número de RUC del deudor tributario o número del documento de identificación que corresponda; (iii) Número de documento que se notifica; (iv) Nombre de quien recibe y su firma, o la constancia de la negativa; y, (v) Fecha en que se realiza la notificación.

[8] Téngase en cuenta que la observación efectuada a favor de la recurrente: "*Costo de producción del ejercicio 2013 registrado como activo amortizable*" por el Importe de S/ 868 758,00 a que hace referencia la resolución de determinación materia de autos (foja 6247) no ha sido impugnado por la recurrente según se advierte de sus recursos de reclamación y apelación (fojas 6124 a 6183, 6273 a 6323 y 6367 a 6406), lo que además fue advertido por la Administración tal como se aprecia a foja 6264/vuelta; por lo que no se emitirá pronunciamiento al respecto.

(Activos Fijos) y vii) A la amortización de gastos de desarrollo en etapa de explotación (Costo de Producción).

2. Resolución de Multa N° (foja 6192), girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculada al Impuesto a la Renta del ejercicio 2013.

Que en atención a lo expuesto, la materia en controversia consiste en determinar si los valores emitidos se encuentran conforme a ley; sin embargo, previamente corresponde analizar las nulidades deducidas por la recurrente.

I. Nulidad del procedimiento de fiscalización

Que en este extremo, la recurrente señala que se debe declarar la nulidad del procedimiento de fiscalización, toda vez, que la Administración en el Resultado del Requerimiento N° no analizó los siguientes documentos: i) Sesión de Directorio del 25 de mayo de 2005, ii) Estados Financieros auditados, iii) Certificado de Operación Minera de los años 2004, 2005, 2008, 2009, 2012 y 2013, iv) Declaración Anual Consolidada presentada ante el Ministerio de Energía y Minas por los años 2004 a 2013, v) Estudio de Impacto Ambiental presentado el año 2005, vi) Memorias Anuales del por los años 2003 a 2010, vii) Plan de Minado 2013, viii) Estimación de Reservas y Recursos Minerales 2011 a 2013, ix) Autorizaciones de Gastos de Inversión por los años 2007 a 2009 y 2012, x) Presentaciones internas que contienen las inversiones realizadas en los años 2012 y 2013, xi) Memorias Anuales de los años 2010 a 2013, y xii) Memorias Anuales de la recurrente por los años 2004 a 2006, 2009 a 2011 y 2013.

Que de acuerdo con el artículo 61 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, la determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario está sujeta a fiscalización o verificación por la Administración, la que podrá modificarla cuando constate la omisión o inexactitud en la información proporcionada, emitiendo la resolución de determinación, orden de pago o resolución de multa. Agrega que la fiscalización que realice la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT podrá ser definitiva o parcial.

Que el artículo 62 del anotado código, preceptúa que la facultad de fiscalización de la Administración se ejerce en forma discrecional, de acuerdo con lo establecido por el último párrafo de la Norma IV del Título Preliminar, y que el ejercicio de la función fiscalizadora incluye la inspección, investigación y el control del cumplimiento de obligaciones tributarias, incluso de aquellos sujetos que gocen de inafectación, exoneración o beneficios tributarios.

Que el numeral 1 de dicho artículo establece que la Administración dispone de la facultad discrecional para exigir a los deudores tributarios la exhibición y/o presentación de: a) Sus libros, registros y/o documentos que sustenten la contabilidad y/o que se encuentren relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, los que deberán ser llevados de acuerdo con las normas correspondientes, b) Su documentación relacionada con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias en el supuesto de deudores tributarios que de acuerdo a las normas legales no se encuentren obligados a llevar contabilidad, y c) Sus documentos y correspondencia comercial relacionada con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias.

Que el numeral 5 del artículo 87 del mismo código, establece que los administrados están obligados a facilitar las labores de fiscalización y determinación que realice la Administración y en especial, permitir el control por la Administración Tributaria, así como presentar o exhibir, en las oficinas fiscales o ante los funcionarios autorizados, según señale la Administración, las declaraciones, informes, libros de actas, registros y libros contables y demás documentos relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, en la forma, plazos y condiciones que le sean requeridos, así como formular las aclaraciones que le sean solicitadas.

Que el artículo 75 del citado código dispone que, una vez concluido el proceso de fiscalización o verificación, la Administración Tributaria emitirá la correspondiente resolución de determinación, resolución de multa u orden de pago, si fuera el caso. Agrega que previamente a la emisión de las resoluciones antes mencionadas, la Administración podrá comunicar sus conclusiones a los contribuyentes, indicándoles expresamente las observaciones formuladas y, cuando corresponda, las infracciones que se les imputan, siempre que a su juicio la complejidad del caso tratado lo justifique. En estos casos, dentro del plazo que la Administración Tributaria establezca en dicha comunicación, el que no podrá ser menor a tres (3) días hábiles, el contribuyente o responsable podrá presentar por escrito sus observaciones a los cargos formulados, debidamente sustentadas, a efecto que la Administración Tributaria las considere, de ser el caso. Añade que la documentación que se presente luego de transcurrido el mencionado plazo no será merituada en el proceso de fiscalización o verificación.

Que por su parte, de acuerdo con el inciso e) del artículo I del Título Preliminar del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, aprobado por Decreto Supremo N° 085-2007-EF, modificado por Decretos Supremos N° 207-2012-EF[9] y 049-2016-EF[10], se entiende por procedimiento de fiscalización al procedimiento de fiscalización parcial o definitiva mediante el cual la SUNAT comprueba la correcta determinación de la obligación tributaria o de parte, uno o algunos de los elementos de esta, incluyendo la obligación tributaria aduanera, así como el cumplimiento de las obligaciones formales relacionadas a ellas y que culmina con la notificación de la resolución de determinación y de ser el caso, de las resoluciones de multa que correspondan por las infracciones que se detecten en el referido procedimiento.

Que el artículo 2 del mencionado reglamento, modificado por Decreto Supremo N° 049-2016-EF, señala que durante el procedimiento de fiscalización la SUNAT emitirá, entre otros, cartas, requerimientos, resultados del requerimiento y actas. Los citados documentos deberán contener los siguientes datos mínimos: a) nombre o razón social del sujeto fiscalizado; b) domicilio fiscal, de corresponder; c) Registro Único de Contribuyente (RUC). En el caso que el sujeto fiscalizado no cuente con número de RUC, el número de su documento de identidad, el Código de Inscripción del Empleador (CIE) u otro número que la SUNAT le asigne, según corresponda; d) número del documento; e) fecha; f) el carácter definitivo o parcial del procedimiento de fiscalización; g) objeto o contenido del documento; y h) la firma del trabajador de la SUNAT competente. Agrega dicho artículo que la notificación de los citados documentos se ceñirá a lo dispuesto en los artículos 104 al 106 del Código Tributario.

Que el artículo 4 del citado reglamento señala que mediante el requerimiento se solicita al sujeto fiscalizado, la exhibición y/o presentación de informes, análisis, libros de actas, registros y libros contables y demás documentos y/o información, relacionada con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias o para fiscalizar inafectaciones, exoneraciones o beneficios tributarios. Agrega que también será utilizado para: a) Solicitar la sustentación legal y/o documentaria respecto de las observaciones e infracciones imputadas durante el transcurso del procedimiento de fiscalización; o, b) Comunicar, de ser el caso las conclusiones del procedimiento de fiscalización indicando las observaciones formuladas e infracciones detectadas en este, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 75 del Código Tributario.

Que el artículo 6 del aludido Reglamento del Procedimiento de Fiscalización, antes de la modificación dispuesta por el Decreto Supremo N° 145-2019-EF establece que el resultado del requerimiento es el documento mediante el cual se comunica al Sujeto Fiscalizado el cumplimiento o incumplimiento de lo solicitado en el Requerimiento. También puede utilizarse para notificarle los resultados de la evaluación efectuada a los descargos que hubiera presentado respecto a las observaciones formuladas e infracciones imputadas durante el transcurso del procedimiento de fiscalización. Asimismo, este documento se utilizará para detallar si, cumplido el plazo otorgado por la SUNAT de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 75 del

[9] Publicado el 23 de octubre de 2012.
[10] Publicado el 20 de marzo de 2016.

Código Tributario, el sujeto fiscalizado presentó o no sus observaciones debidamente sustentadas, así como para consignar la evaluación efectuada por el agente fiscalizador de éstas.

Que asimismo, el artículo 9 del referido reglamento, modificado por el Decreto Supremo N° 049-2016-EF, indica que la comunicación de las conclusiones del procedimiento de fiscalización, prevista en el artículo 75 del Código Tributario se efectuará a través de un requerimiento. Añade que dicho requerimiento será cerrado una vez culminada la evaluación de los descargos que hubiera presentado el sujeto fiscalizado en el plazo señalado para su presentación o una vez vencido dicho plazo, cuando no presente documentación alguna.

Que el artículo 10 del mencionado reglamento, modificado por Decreto Supremo N° 049-2016-EF, precisa que el Procedimiento de Fiscalización concluye con la notificación de las resoluciones de determinación y/o, en su caso, de las resoluciones de multa, las cuales podrán tener anexos.

Que en las Resoluciones Nº 00148-1-2004, 03199-5-2006, 09253-1-2007, 09402-1-2007 y 13845-3-2009, este Tribunal ha señalado que los requerimientos constituyen actos iniciales o instrumentales mediante los que la Administración solicita la presentación de diversa documentación e información sobre la cual realizará una verificación, mientras que en sus resultados se deja constancia de la documentación recibida y, de ser el caso, del examen efectuado sobre ella, y son los que en rigor sustentan los reparos que constarán en las resoluciones de determinación o de multa, contra las que los contribuyentes tendrán expedito su derecho de interponer el recurso impugnatorio respectivo, en el que no sólo se ventilarán los fundamentos en los que se sustenta la determinación, constituidos por la calificación a la que ésta se refiere, sino cualquier reparo o sanción derivada de ésta, de modo que se encuentra debidamente protegido su derecho de defensa.

Que mediante la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 06403-4-2013 se ha establecido que durante el procedimiento de fiscalización la Administración está facultada a solicitar documentación, evaluarla, analizarla, pronunciarse sobre ella, plantear observaciones, requerir mayor información y sustento, reiterar el pedido de información, entre otros, con la finalidad de formar su opinión definitiva sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes, con los límites que establece el Código Tributario respecto a sus facultades y los derechos que les asisten a los contribuyentes.

Que el artículo 103 del Código Tributario, establece que los actos de la Administración Tributaria serán motivados y constarán en los respectivos instrumentos o documentos.

Que por su parte, el numeral 1.2 del numeral 1 del artículo IV del Texto Único Ordenado de la Ley Nº 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por Decreto Supremo Nº 006-2017-JUS[1], aplicable supletoriamente a los procedimientos tributarios de conformidad con la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, señala que el procedimiento administrativo se sustenta en el principio del debido procedimiento, según el cual los administrados gozan, entre otros, del derecho a exponer argumentos y a presentar alegatos complementarios; a ofrecer y a producir pruebas; y a obtener una decisión motivada, fundada en derecho, emitida por autoridad competente, y en un plazo razonable.

Que conforme con el artículo 3 de la misma ley, el objeto o contenido y la motivación constituye uno de los requisitos de validez del acto administrativo, e implica que debe estar debidamente motivado en proporción al contenido y conforme al ordenamiento jurídico.

Que los numerales 6.1, 6.2 y 6.3 del artículo 6 de la citada ley, prevén que la motivación deberá ser expresa, mediante una relación concreta y directa de los hechos probados relevantes del caso específico y la

[1] Aplicable al caso de autos. Similar redacción ha sido recogida en el Texto Único Ordenado de la Ley Nº 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por Decreto Supremo Nº 004-2019-JUS.

exposición de las razones jurídicas y normativas que con referencia directa a los anteriores justifican el acto adoptado, y que puede motivarse mediante la declaración de conformidad con los fundamentos y conclusiones de anteriores dictámenes, decisiones o informes obrantes en el expediente, a condición de que se les identifique de modo certero, y que por esta situación constituyan parte integrante del referido acto, y que no son admisibles como motivación la exposición de fórmulas generales o vacías de fundamentación para el caso concreto o aquellas fórmulas que, por su oscuridad, vaguedad, contradicción o insuficiencia, no resulten específicamente esclarecedoras para la motivación del acto.

Que de las normas glosadas se tiene que la motivación del acto administrativo constituye un requisito de validez y, por tanto, su omisión se encuentra sancionada con la nulidad, por cuanto su conocimiento por parte del contribuyente resulta fundamental para que pueda ejercer adecuadamente su derecho de defensa y cuestionar cada uno de los motivos que sustentaron el pronunciamiento de la Administración, así como ofrecer los medios probatorios pertinentes.

Que tal como se indicó anteriormente, mediante Carta N° (foja 5997) y Requerimiento N° (fojas 5983 y 5984), notificados con arreglo a ley el 4 de setiembre de 2014 según el análisis antes efectuado (fojas 5985 y 5998), la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización definitiva del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013.

Que posteriormente, la Administración emitió el Requerimiento N° (fojas 5724 y 5725), al amparo de lo dispuesto en el artículo 75 del Código Tributario, el cual fue notificado de acuerdo a ley[12] el 3 de febrero de 2017 (foja 5726), con la finalidad de comunicar los resultados de la fiscalización y sus conclusiones al respecto, lo que hizo a través del Anexo N° 01 de dicho requerimiento (foja 5724).

Que en el citado Anexo 01 al Requerimiento N° (foja 5724), la Administración detalló lo siguiente:

Cuadro N° 01
REPAROS DETERMINADOS EN EL EJERCICIO 2013[13]

N° Resultado de Requerimiento	Puntos	Descripción del reparo			Monto del Reparo S/
	Numeral I, Punto 3 del Anexo N° 01.	Gastos por intereses de préstamos efectuados por su vinculada			5,530,961.00
	Numeral I, Punto 4.1 del Anexo N° 01.	Pérdida por diferencia de cambio por préstamos de su vinculada			4,004,221.00
	Numeral I, Punto 4.2 del Anexo N° 01.	Pérdida por diferencia de cambio por provisiones por Cierre de Minas			926,185.00
	Numeral I, Punto 5 del Anexo N° 01.	Amortización por concepto de Gastos de Exploración.	Desembolsos que no corresponden a Gastos de Exploración en el ejercicio 2013	49,180.00	2,119,630.00

[12] Mediante acuse de recibo, en el cual constan los datos de identificación y firma de la persona con la que se entendió la diligencia, de acuerdo con lo previsto por el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario.

[13] Si bien en este anexo la Administración detalló otras observaciones, no obstante, solo se indicaran aquellos relacionados a los reparos cuestionados por la recurrente y que serán materia de análisis en esta instancia.

			Intereses por préstamos de su vinculada a	223,125.00	
			Gastos que corresponden a costos de producción en los ejercicios en que se incurrieron.	1,847,325.00	
	Numeral I. Punto 6 del Anexo N° 01	Amortización por concepto de Gastos de Desarrollo	Calificación de activos de la empresa:	8,213,254.00	10,405,540.00
			Costo de producción por	2,192,286.00	

Que en su recurso de apelación la recurrente cuestiona[14] que en etapa de fiscalización la Administración al emitir el Resultado del Requerimiento N° , no analizó los siguientes documentos: i) Sesión de Directorio del 25 de mayo de 2005, ii) Estados Financieros auditados, iii) Certificado de Operación Minera de los años 2004, 2005, 2008, 2009, 2012 y 2013, iv) Declaración Anual Consolidada presentada ante el Ministerio de Energía y Minas por los años 2004 a 2013, v) Estudio de Impacto Ambiental presentado el año 2005, vi) Memorias Anuales del por los años 2003 a 2010, vii) Plan de Minado 2013, viii) Estimación de Reservas y Recursos Minerales 2011 a 2013, ix) Autorizaciones de Gastos de Inversión por los años 2007 a 2009 y 2012, x) Presentaciones internas que contienen las inversiones realizadas en los años 2012 y 2013, xi) Memorias Anuales de los años 2010 a 2013, y xii) Memorias Anuales de la recurrente por los años 2004 a 2006, 2009 a 2011 y 2013.

Que sin embargo, de la revisión del Resultado del Requerimiento N° (fojas 5689 a 5722), notificado conforme a ley[15] el 30 de mayo de 2017 (foja 5723), se aprecia que este se encuentra debidamente motivado, habiendo la Administración dado cuenta de la documentación señalada en el considerando anterior y dejado constancia de su evaluación[16], además, de haber consignado las razones por las que consideraba válido efectuar los reparos antes mencionados, así como la infracción en la que habría incurrido la recurrente, señalando la base legal respectiva, fundamentando su procedencia y cuantía, conforme se apreciará a detalle en el análisis efectuado por esta instancia sobre los reparos, no advirtiéndose nulidad alguna, por lo que carece de sustento lo alegado por la recurrente al respecto; siendo que de los argumentos planteados por esta en este extremo se aprecia que cuestiona que la Administración tenga una posición distinta en cuanto a los reparos formulados durante el procedimiento de fiscalización y una valoración distinta en relación con las pruebas presentadas, lo que no constituye causal que acarree la nulidad invocada, no advirtiéndose la vulneración a los derechos de la recurrente.

II. Nulidad de la Resolución de Determinación N°

Que en este extremo, la recurrente indica se debe declarar la nulidad de la Resolución de Determinación N° dado que, no fue emitida con arreglo a ley[17].

---

[14] A fojas 6274, 6285, 6286, 6288, 6290, 6291, 6309 y 6316.

[15] Mediante acuse de recibo, en el cual constan los datos de identificación y firma de la persona con la que se entendió la diligencia, de acuerdo con lo previsto por el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario.

[16] Tal como se advierte a fojas 5696/vuelta, 5699/vuelta, 5706/vuelta a 5709, 5714/vuelta, 5715/vuelta, 5716, 5719 y 5720.

[17] Toda vez, que en el valor impugnado no se analizaron los siguientes documentos: i) Sesión de Directorio del 25 de mayo de 2005, ii) Estados Financieros auditados, iii) Certificado de Operación Minera de los años 2004, 2005, 2008, 2009, 2012

Que el artículo 76 del Código Tributario, señala que la resolución de determinación es el acto por el cual la Administración Tributaria pone en conocimiento del deudor tributario el resultado de su labor destinada a controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, y establece la existencia del crédito o de la deuda tributaria.

Que de conformidad con el artículo 77 del mencionado Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo N° 1315[18], la resolución de determinación será formulada por escrito y expresará: 1. El deudor tributario; 2. El tributo y el período al que corresponda; 3. La base imponible; 4. La tasa; 5. La cuantía del tributo y sus intereses; 6. Los motivos determinantes del reparo u observación, cuando se rectifique la declaración tributaria; 7. Los fundamentos y disposiciones que la amparen; y 8. El carácter definitivo o parcial del procedimiento de fiscalización, tratándose de un procedimiento de fiscalización parcial expresará, además los aspectos que han sido revisados.

Que en ese mismo sentido, el artículo 103 del citado código establece que los actos de la Administración Tributaria serán motivados y constarán en los respectivos instrumentos o documentos.

Que el artículo 129 del código en mención, señala que las resoluciones expresarán los fundamentos de hecho y de derecho que les sirven de base y decidirán sobre todas las cuestiones planteadas por los interesados y cuantas suscite el expediente. En caso contrario, será de aplicación lo dispuesto en el último párrafo del artículo 150.

Que a su vez, resulta aplicable lo glosado en el punto I respecto del numeral 1.2 del numeral 1 del artículo IV del Título Preliminar y artículos 3, numerales 6.1, 6.2 y 6.3 del artículo 6 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, con referencia a la motivación del acto.

Que ahora bien, de la revisión de la Resolución de Determinación N° y anexos (fojas 6193 a 6248), se advierte que consigna la sustentación y base legal de los reparos efectuados, siendo, además, que contienen la descripción de los reparos formulados objetos de comentario y el detalle de los requerimientos y sus resultados[19] emitidos en el procedimiento de fiscalización que lo sustentan, la exposición de los motivos determinantes de los reparos concluido el análisis efectuado en la etapa de fiscalización y la indicación de la base legal correspondiente que sustentan los mismos.

Que por lo expuesto, carece de fundamento la nulidad alegada por la recurrente respecto a la resolución de determinación impugnada; toda vez, que dicho valor cumple con los requisitos previstos por el artículo 77 del aludido código, encontrándose debidamente motivado; más aun teniendo en cuenta que tal como se señaló anteriormente la Administración en el Resultado del Requerimiento N° analizó la documentación presentada por aquella; siendo que de los argumentos planteados por esta en este extremo se aprecia que cuestiona que la Administración tenga una posición distinta en cuanto a los reparos formulados durante el procedimiento de fiscalización y una valoración distinta en relación con las pruebas presentadas, lo que no constituye causal que acarree la nulidad invocada, no advirtiéndose la vulneración a los derechos de la recurrente.

---

y 2013, iv) Declaración Anual Consolidada presentada ante el Ministerio de Energía y Minas por los años 2004 a 2013, v) Estudio de Impacto Ambiental presentado el año 2005, vi) Memorias Anuales del por los años 2003 a 2010, vii) Plan de Minado 2013, viii) Estimación de Reservas y Recursos Minerales 2011 a 2013, ix) Autorizaciones de Gastos de Inversión por los años 2007 a 2009 y 2012, x) Presentaciones internas que contienen las inversiones realizadas en los años 2012 y 2013, xi) Memorias Anuales de los años 2010 a 2013, y xii) Memorias Anuales de la recurrente por los años 2004 a 2006, 2009 a 2011 y 2013.

[18] Publicado en el diario oficial "El Peruano" el 31 de diciembre de 2016.

[19] Lo que corresponde a una forma de motivar los actos administrativos regulada y validada por el numeral 6.2 del artículo 6 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, según el cual puede motivarse mediante la declaración de conformidad con los fundamentos y conclusiones de anteriores dictámenes, decisiones o informes obrantes en el expediente, a condición de que se les identifique de modo certero, y que por esta situación constituyan parte integrante del respectivo acto.

Que en consecuencia es materia de grado analizar si los reparos impugnados e infracción en lo que corresponde a los reparos impugnados, y por los que se emitieron los citados valores se encuentran arreglados a ley.

III. **Resolución de Determinación N°**

Que obra a foja 6247 el Anexo N° 1.1 a la Resolución de Determinación N° , emitida por el Impuesto a la Renta del año 2013, al haberse determinado los siguientes reparos: i) Al gasto por intereses de préstamos recalificados como aportes de capital, ii) A la pérdida por diferencia de cambio por préstamos recalificados como aportes de capital, iii) A la pérdida por diferencia de cambio por provisiones por cierre de minas, iv) A la amortización de gastos de exploración en etapa de explotación (Costo de Producción), v) A la amortización de gastos de exploración en etapa de explotación (Intereses por Préstamos), vi) A la amortización de gastos de desarrollo en etapa de explotación (Activos Fijos) y vii) A la amortización de gastos de desarrollo en etapa de explotación (Costo de Producción), por la suma de S/ 22 150 701,00, y sustentándose entre otros, en los Requerimientos N° y y sus resultados.

3.1. Reparo al gasto por intereses de préstamos recalificados como aportes de capital:

Que del Anexo N° 1.1 y 1.5 a la Resolución de Determinación N° (fojas 6234 a 6245 y 6247), se advierte que la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, por el importe total de S/ 5 530 961,00, al desconocer los gastos por intereses de préstamos recalificados como aportes de capital, señalando como base legal y sustento, entre otros, el primer y último párrafos de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario y los Requerimientos N° y y sus resultados.

Que mediante el Punto N° 1 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (fojas 5965 y 5966), notificado con arreglo a ley[20] el 24 de noviembre de 2014 (foja 5967), la Administración requirió a la recurrente para que cumpla con sustentar por escrito y con la base legal correspondiente, que las erogaciones registradas en las cuentas contables que se detallan en el Anexo N° 02 adjunto al citado requerimiento sean deducibles para la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, para lo cual deberá presentar la documentación probatoria y el tratamiento contable que sustenten las citadas erogaciones, tales como: Comprobantes de pago por los bienes y/o servicios recibidos; así como los respectivos contratos, valorizaciones, informes presentados, resultado de estudios y/o trabajos realizados, medios de pago, cronogramas de pago, método de depreciación y/o amortización y su respectivo cálculo, cancelaciones y/o cualquier otra documentación pertinente. De igual manera deberá señalar por escrito si fueron enviados a resultados vía costo o gasto.

Que en el citado Anexo N° 02 al Requerimiento N° (foja 5958), la Administración, entre otros, detalló lo siguiente:

Cuadro N° 02

Periodo	Número de Asiento	Divisionaria	Cuenta	Glosa	Debe (S/)
20130100	100000104	6731210000	67	Intereses	370,247.37
20130200	100000248	6731210000	67	Intereses	376,247.73
20130300	100000361	6731210000	67	Intereses	412,305.45
20130400	100000456	6731210000	67	Intereses	431,160.14

[20] Mediante acuse de recibo, en el cual constan los datos de identificación y firma de la persona con la que se entendió la diligencia, de acuerdo con lo previsto por el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario.

20130500	1000000590	6731210000	67	Intereses	581,957.44
20130600	1000007101	6731210000	67	Intereses	522,717.28
20130700	1000008321	6731210000	67	Intereses	671,042.68
20130800	1000009251	6731210000	67	Intereses	363,412.93
20130900	1000010751	6731210000	67	Intereses	384,773.29
20131000	1000012411	6731210000	67	Intereses	440,140.78
20131100	1000013581	6731210000	67	Intereses	505,447.61
20131200	1000015961	6731210000	67	Intereses	491,508.38
Total S/					5,530,961.08

Que en respuesta al citado requerimiento mediante escrito presentado el 1 de diciembre de 2014 (fojas 639 a 644), la recurrente señaló[21] que la NIC 37 define a las provisiones como pasivos con respecto a lo que existe incertidumbre acerca de su cuantía o época de pago, es decir una provisión debe ajustarse a la definición de pasivo contenida en el Marco Conceptual, la cual establece que debe preverse una salida de recursos, un suceso pasado y a la fecha de presentación de la información existe una obligación legalmente exigible ante un tercero o una obligación implícita.

Que mediante el Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (foja 5953), notificado con arreglo a ley[22] el 5 de marzo de 2015 (foja 5955), la Administración dio cuenta del escrito e información presentada por la recurrente.

Que posteriormente, mediante el Numeral 5 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (foja 5941), notificado con arreglo a ley[23] el 7 de abril de 2016 (foja 5951), la Administración señaló[24] que, respecto a la provisión contable en libro diario, los gastos corresponden a intereses por préstamos bancarios correspondientes a los meses de enero, febrero, abril, junio, agosto, setiembre y diciembre del 2013, por un monto total de S/ 2 868 700,00[25] y por el cual la recurrente no ha presentado medios probatorios objetivos para su deducción en el citado ejercicio, tales como: contrato bancario, monto del préstamo, tasa de intereses, periodo de las cuotas pactadas, destino del préstamo para la generación de la renta gravada u otra documentación que acredite la causalidad, de acuerdo con lo señalado en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta. Asimismo, indicó que de acuerdo con la reiterada jurisprudencia del Tribunal Fiscal se ha señalado que la deducibilidad y fehaciencia de un gasto debe acreditarse mediante su devengamiento en el ejercicio gravable, el comprobante de pago en caso existe la obligación de emitirlo y con la documentación que demuestre con indicios razonables la efectiva realización de las operaciones, por lo que procedió a observar el gasto por concepto de intereses por préstamos bancarios por la suma de S/ 2 868 700,00, al no haberse acreditado con medios probatorios la fehaciencia de las operaciones y que por consiguiente no debe formar parte de la determinación de la renta neta imponible en el ejercicio 2013.

Que en el mencionado Anexo N° 02 al Requerimiento N° (foja 5928), la Administración, entre otros, detalló lo siguiente:

---

[21] Foja 641.
[22] Mediante acuse de recibo, en el cual constan los datos de identificación y firma de la persona con la que se entendió la diligencia, de acuerdo con lo previsto por el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario.
[23] Mediante acuse de recibo, en el cual constan los datos de identificación y firma de la persona con la que se entendió la diligencia, de acuerdo con lo previsto por el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario.
[24] Foja 5941.
[25] Detallado en el Anexo N° 02 al Requerimiento N° (foja 5928).

Cuadro N° 03

Periodo	Número de Asiento	Divisionaria	Glosa	Debe (S/)
20130100	100000104	6731210000	Intereses	370,247.37
20130200	100000248	6731210000	Intereses	376,247.73
20130400	100000456	6731210000	Intereses	431,160.14
20130600	1000007101	6731210000	Intereses	522,717.28
20130800	1000009251	6731210000	Intereses	363,412.93
20130900	1000010751	6731210000	Intereses	364,773.29
20131000	1000012411	6731210000	Intereses	440,140.78
Total S/				**2,868,700.00**

Que en respuesta al citado requerimiento mediante escrito presentado el 5 de mayo de 2016 (fojas 1223 a 1233), la recurrente señaló[26] que el monto de intereses por préstamos por el monto de S/ 2 868 700,00, no se tratan de intereses por préstamos bancarios sino de operaciones entre empresas vinculadas, siendo que, la documentación que sustenta dichos préstamos fue entregada al auditor como parte de la muestra seleccionada.

Que en el Punto N° 5 del Anexo N° 01 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 5878 a 5880), notificado con arreglo a ley[27] el 21 de julio de 2016 (foja 5925), la Administración dio cuenta del escrito presentado por la recurrente, y señaló que[28] el importe de S/ 2 868 700,00, corresponden a gastos por intereses de operaciones entre empresas vinculadas y no a préstamos bancarios, siendo que, sobre el monto observado la contribuyente presentó como parte del sustento copia de las facturas emitidas por su vinculada por concepto de intereses por el monto de S/ 1 186 635,88, así como el documento denominado: "Informe de Facturación"; sin embargo, de la documentación presentada por la recurrente no acredita de manera objetiva la determinación de los intereses y su causalidad para la generación de la renta gravada, por consiguiente la muestra proporcionada por aquella no permite sustentar la observación en su conjunto, por lo que procedió a reparar el importe de S/ 2 868 700,00, el mismo que no debe formar parte de la determinación de la renta neta imponible en el ejercicio 2013.

Que mediante el Punto N° 3 del Anexo N° 01 del Requerimiento N° (foja 5842), notificado con arreglo a ley[29] el 21 de julio de 2016 (foja 5845), la Administración señaló[30]: *"3. Intereses por Préstamos de su Vinculada por S/. 2'868,700.00. Que en virtud del Resultado del Requerimiento N° Numeral 5 se procedió a reparar el gasto por concepto de intereses por Préstamos de su Vinculada por S/ 2 868 700,00, al no haber acreditado de manera objetiva con la documentación correspondiente la determinación de los intereses y su causalidad para la generación de la renta gravada y/o mantenimiento de la fuente y que por consiguiente no debe formar parte de la determinación de la renta neta imponible en el ejercicio 2013 y demás argumentos expuestos. Por lo tanto, se reitera que presente sus descargos adjuntando la documentación que sustente el gasto provisionado por S/ 2 868 700,00, caso contrario se procederá a mantener el reparo indicado".*

---

[26] Foja 1226.

[27] Mediante acuse de recibo, en el cual constan los datos de identificación y firma de la persona con la que se entendió la diligencia, de acuerdo con lo previsto por el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario.

[28] Fojas 5878 a 5880.

[29] Mediante acuse de recibo, en el cual constan los datos de identificación y firma de la persona con la que se entendió la diligencia, de acuerdo con lo previsto por el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario.

[30] Foja 5842.

Que en respuesta, al citado requerimiento mediante escrito presentado el 25 de agosto de 2016 (fojas 1928 a 1955), la recurrente señaló[31] que: *"La Administración Tributaria considera que no ha sustentado con la documentación correspondiente la determinación de intereses y su causalidad para la generación de renta gravada y/o el mantenimiento de la fuente y reitera la solicitud de presentación de descargos. Sobre el particular, debemos precisar que los fondos de los préstamos otorgados por a favor de se destinaron para: (i) las inversiones requeridas en las concesiones de titularidad de ; (ii) El otorgamiento de préstamos a otras empresas vinculadas; y, (iii) El pago de cuentas por pagar a terceros, tales como comisiones bancarias, facturas varias, tributos, entre otros. Para efectos de sustentar nuestras afirmaciones adjuntamos:*

i) El detalle de las partidas que conforman la base sobre la cual se calculan los intereses, indicando los créditos obtenidos y el destino de los mismos.
ii) Las tasas de intereses aplicadas las cuales se encuentran de acuerdo con el Estudio Técnico de Precios de Transferencia del año 2013.
(...).
iii) Contrato celebrado entre y vigente durante el ejercicio 2013.
iv) Facturas que sustentan el gasto financiero.
v) Ejemplo del cálculo de intereses del mes de febrero 2013, donde pueden comprobar que es el correcto, tomando en cuenta las bases y porcentajes indicados.
(...)
vi) Respecto del cálculo de enero 2013, es correcto; pues estamos tomando la base de los préstamos al 31 de diciembre, dado que hasta esa fecha estos préstamos no han sido cancelados, por lo que corresponde que se apliquen los intereses correspondientes".

Que en el Punto N° 3 del Anexo N° 01 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 5815 a 5830), notificado con arreglo a ley[32] el 30 de enero de 2017 (foja 5839), la Administración dio cuenta del escrito y documentación presentada por la recurrente, e indicó[33] que:

"(...)

Por lo expuesto, se procede a la recalificación económica y la simulación relativa de los prestamos recibidos por a favor de y que los mismos debieron corresponden a Aportes de Capital en base a los siguientes hechos:

1. *Se ha determinado que la deuda por préstamos efectuados por acumulada al 31/12/2013 asciende a S/ 124 128,551.00 cuyo monto está registrada en la Cuenta 47 denominada "Cuentas por pagar Relacionadas" y comprenden desde los años 2000, 2005, 2006, 2008, 2009, 2010, 2011, 2012 y 2013. Como se puede observar los préstamos recibidos de su vinculada corresponden desde el año 2000 hasta el 2013 y no han sido amortizados y/o pagados por , de acuerdo a lo estipulado en el contrato de préstamo.*
2. *El Contrato Marco de Préstamo y la Adenda no fueron firmados por representantes de la empresa Explotadora de . Los señores y , no figuran como representantes legales ni como directores en según el Comprobante de Información en SUNAT.*
3. *El contribuyente no ha presentado documentación que acredite las solicitudes de préstamos por parte del contribuyente de acuerdo a sus necesidades, en cumplimiento de la Cláusula Segunda del Contrato de Préstamo.*

---

[31] Tal como se aprecia a fojas 1953 y 1954.
[32] Mediante acuse de recibo, en el cual constan los datos de identificación y firma de la persona con la que se entendió la diligencia, de acuerdo con lo previsto por el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario.
[33] Fojas 5815 a 5817.

4. *En el contrato de préstamo indicado no se ha pactado una tasa de interés especifica, ni el tipo de interés simple o compuesto por los préstamos con contrato de mutuo del 2011 al 2013.*
5. *Asimismo, el contribuyente no ha sustentado con Libro de Actas de la Junta General de Accionistas y del Directorio, la aprobación y autorización de los préstamos indicados.*
6. *El contribuyente no ha presentado los acuerdos de la Junta General de Accionistas y/o Acuerdo del Directorio que aprueben las formas de amortización y liquidación de los préstamos, tanto para los que se originaron del 2002 al 2010 sin contrato de mutuo, como por los préstamos del 2011 al 2013 según Contrato Marco y Adenda respectiva.*
7. *Que respecto a los préstamos desde el año 2000 al 2010 el contribuyente no ha presentado acuerdo contractual en que se determine la obligación de amortizar la deuda, liquidación y pago de intereses.*
8. *Que parte de los préstamos fueron dirigidos a inversiones en la Construcción y Ampliación de Rampas de su Unidad Minera " desde el año 2006 al 2013 por S/.25,428,126.00.*
9. *Los préstamos efectuados por su vinculada tienen una vocación de permanencia, puesto que la deuda se encuentra impaga desde el ejercicio 2000 hasta el 31/12/2013 y que se ha ido incrementando año a año.*
10. *El aportante de dichos Préstamos quién es su vinculada , es quién asume los riesgos de la empresa, más aún si consideramos que esta posee el 99.99% de participación en*

11. *Asimismo, si se hubiera realizado dichos préstamos con Instituciones financieras o entidades independientes del mercado, no tendría las condiciones indicadas en el contrato, ni se hubiera firmado la adenda para el aplazamiento de las amortizaciones y pago de intereses".*

Que además, en el citado Punto N° 3 del Anexo N° 01 del Resultado del Requerimiento N° se mencionó[34] que: *"En conclusión, los préstamos efectuados por su vinculada a favor de califican como "Aportes de Capital". Por lo tanto, al no calificar los desembolsos realizados por su vinculada como préstamos y que en aplicación del primer y último párrafo de la de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, se efectúa la recalificación del hecho económico corresponde dichos desembolsos como APORTES DE CAPITAL, y que por consiguiente el registro de gastos por intereses derivados de los préstamos no son deducibles para la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013. En ese sentido, se repara los gastos por Intereses de préstamos efectuados por su vinculada por el importe de S/. 5'530,961.00 registrados en la cuenta contable 6731210 denominada "Intereses por Préstamos - Afiliadas" en el ejercicio 2013, en virtud de la recalificación del hecho económico como aportes de capital en aplicación de lo establecido por el primer y último párrafo de la Norma XVI del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario, al determinarse la verdadera naturaleza del hecho imponible. Base Legal: Primer y último párrafos de la Norma XVI del T.U.O. del Código Tributario aprobado mediante D.S. N O 133-2013-EF y normas modificatorias".*

Que finalmente, con Requerimiento N° y Anexo N° 01 (fojas 5724 y 5725), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, notificado con arreglo a ley[35] el 3 de febrero de 2017 (foja 5726), la Administración solicitó a la recurrente para que presente sus descargos, adjuntando la documentación correspondiente, respecto de la observación efectuada a los gastos por intereses de préstamos efectuados por su Vinculada , de acuerdo con lo expuesto en el Numeral I, Punto 3 del Anexo N° 01 del Resultado del Requerimiento N° por el importe de S/ 5 530 961,00.

Que con escrito del 20 de marzo de 2017[36], la recurrente señaló que desde el ejercicio 2005 la finalidad de dotar de liquidez a Vinchos por parte de su vinculada Volcan era la de llevar a cabo el programa de inversión

---

[34] Fojas 5815 y 5816.
[35] Mediante acuse de recibo, en el cual constan los datos de identificación y firma de la persona con la que se entendió la diligencia, de acuerdo con lo previsto por el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario.
[36] Tal como se indica a fojas 5718 a 5721.

que tenía planeado para dicho año y los siguientes, así como otros gastos operativos, siendo que, dicha dotación de dinero tenía calidad de financiamiento y no como un aporte de capital. Como bien ha señalado la SUNAT, decisiones como las de financiamiento o aportes de capital, se deben acordar a través de los órganos mas importantes de una sociedad como la Junta general de Accionistas o el Directorio, si éste está facultado para dichos fines, por lo que la presunción que SUNAT está argumentando en este punto no tiene fundamento pues no podría recalificar una operación como un aporte si este no ha sido aprobado por el órgano encargado de dicha función de nuestra empresa. Cuando la Administración señala que Volcan quien es accionista mayoritario con el 99.99% de participación en Vinchos, tiene la obligación de aportar los recursos necesarios para que pueda realizar sus actividades económicas para lo que fue creada, debe referirse claramente a su obligación como accionista respecto a los aportes a los que se ha comprometido. En su caso los aportes dinerarios que Volcan aportó como capital social ya habían sido pagados, por lo que no existía obligación por parte de su vinculada de entregar como aporte de capital sumas dinerarias a su representada.

Que en el Punto N° 1.2 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 5713 a 5721), notificado con arreglo a ley[37] el 30 de mayo de 2017 (foja 5723), la Administración dio cuenta del escrito presentado por la recurrente e indicó que[38] los préstamos efectuados por la empresa a favor de la recurrente tienen carácter de aporte de capital por la vocación de permanencia que tienen dichos desembolsos, así como por el hecho que (quien tiene el 99.99% de participación en) asume un derecho subjetivo y no espera la devolución de dichos desembolsos, de lo que se muestra la conducta de la recurrente bajo el ropaje jurídico de préstamos con su vinculada, habiendo obtenido gastos por concepto de intereses por S/ 5 530 961,00, bajo la figura de préstamos que son cargados a gastos, resultando así una disminución por un monto significativo de la Renta Neta Imponible del ejercicio 2013. Asimismo, se observa que los préstamos efectuados por su vinculada tienen una vocación de permanencia, puesto que la deuda se encuentra impaga desde el ejercicio 2000 hasta el 31 de diciembre de 2013 y que se ha incrementado año tras año; siendo que, respecto del Contrato Marco de Préstamo y Adenda correspondiente, estas no cumplen con las cláusulas establecidas como el de contar con una solicitud previa al monto por cada transferencia debidamente autorizados y aprobados por las instancias correspondientes como la Junta de Directorio y/o Junta General de Accionistas; por otra parte, el aportante de dichos préstamos quien es su vinculada es quien asume los riesgos de la empresa más aún si ella tiene el 99.99% de la participación en Vinchos.

Que en el anotado Punto N° 1.2 del citado Resultado del Requerimiento N° la administración señaló[39] que: *"Sobre la base de lo expuesto, se concluye que los préstamos efectuados por a favor de califican como "Aportes de Capital"; en tal sentido, en aplicación del primer y último párrafos de la Norma XVI del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario, se efectúa la recalificación del hecho económico, por consiguiente, los gastos por intereses derivados de los préstamos, así como la pérdida por diferencia en cambio, no resultan deducibles para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013. En ese sentido, se repara el gasto por intereses de préstamos registrado en la cuenta contable 6731210 "Intereses por Préstamos – Afiliadas" por el importe de S/ 5'530,961,00", en virtud de la recalificación del hecho económico como* ***"Aportes de capital"****, en aplicación de los establecido en el primer y último párrafos de la Norma XVI del Título preliminar del Texto único Ordenado del Código Tributario, al determinarse la verdadera naturaleza del hecho imponible".*

Que como se mencionó, el artículo 62 del Código Tributario, dispone que la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria se ejerce en forma discrecional, de acuerdo con lo establecido por el último párrafo de la Norma IV de su Título Preliminar; y que el ejercicio de la función fiscalizadora incluye la inspección,

---

[37] Mediante acuse de recibo, en el cual constan los datos de identificación y firma de la persona con la que se entendió la diligencia, de acuerdo con lo previsto por el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario.
[38] Fojas 5713 y 5714/vuelta.
[39] Foja 5713.

investigación y el control del cumplimiento de obligaciones tributarias, incluso de aquellos sujetos que gocen de inafectación, exoneración o beneficios tributarios.

Que el primer y segundo párrafos del artículo 75 del citado código dispone que concluida la fiscalización o verificación, la Administración emitirá la correspondiente resolución de determinación, resolución de multa u orden de pago, si fuera el caso; y que no obstante, previamente a la emisión de dichos valores, la Administración podrá comunicar sus conclusiones a los contribuyentes, indicándoles expresamente las observaciones formuladas y, cuando corresponda, las infracciones que se les imputan, siempre que a su juicio la complejidad del caso tratado lo justifique.

Que corresponde hacer mención a lo señalado en los artículos 2, 4, 6 y 9 del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización, anteriormente glosados en el punto I de la presente resolución.

Que teniendo dichas disposiciones legales, se tiene que durante el procedimiento de fiscalización la Administración podrá notificar a los contribuyentes requerimientos mediante los cuales le informará respecto de las observaciones e infracciones imputadas durante dicho procedimiento, a efecto que estos formulen sus descargos presentando la sustentación legal y/o documentaria respectiva, asimismo, de considerarlo pertinente, podrá notificar el requerimiento a que se refiere el segundo párrafo del artículo 75 del Código Tributario en el cual comunicará las conclusiones del procedimiento de fiscalización llevado a cabo, indicando de manera expresa las observaciones formuladas y, de corresponder, las infracciones que se le imputa.

Que en consecuencia, y conforme con lo señalado por este Tribunal en diversas resoluciones, tales como las Resoluciones N° 04916-10-2015 y 07350-5-2017, el requerimiento de sustentación legal y/o documentaria respecto de las observaciones imputadas durante el transcurso del procedimiento de fiscalización y la comunicación de las conclusiones del procedimiento de fiscalización a que se refiere el artículo 75 del Código Tributario, constituyen actuaciones procedimentales de naturaleza distinta; toda vez que en la primera se comunica al contribuyente las observaciones detectadas durante el desarrollo de la fiscalización a efecto que este formule sus descargos presentando la sustentación legal y/o documentaria correspondiente, ejerciendo con ello su derecho de defensa; por el contrario, la segunda se circunscribe a poner en conocimiento del contribuyente las conclusiones a las que ha llegado la Administración como resultado de la fiscalización, a efectos que este, dentro del plazo otorgado, presente por escrito sus observaciones a los cargos formulados.

Que en tal sentido, el requerimiento notificado al amparo del artículo 75 del Código Tributario, solo puede estar referido a comunicar al contribuyente las conclusiones a las que ha llegado la Administración durante el procedimiento de fiscalización, a efecto de otorgarle un plazo para que pueda presentar por escrito sus observaciones a los cargos formulados adjuntando la documentación sustentatoria respectiva.

Que tal como se indicó anteriormente, mediante el Anexo N° 1 del Requerimiento N° emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario (fojas 5724 y 5725), la Administración comunicó a la recurrente la observación efectuada en el Numeral I, Punto 3 del Anexo N° 01 del Resultado del Requerimiento N° por gastos por intereses de préstamos efectuados por su vinculada descrita en el ítem 2 del citado Anexo N° 01 (foja 5724), solicitándole que presentara sus descargos al respecto.

Que de acuerdo con el Punto 1.2 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 5713 a 5721), la Administración dio cuenta de la documentación presentada por la recurrente y concluyó que no desvirtuaba la observación efectuada, al no haberse acreditado que los prestamos efectuados por la empresa a favor de la recurrente calificaran como aportes de capital, por la vocación de permanencia que tienen dichos desembolsos, por lo que reparó el importe de S/ *5 530 961,00*.

Que sin embargo, no se aprecia de autos que con anterioridad al citado Requerimiento N° , emitido en virtud al artículo 75 del Código Tributario, la Administración hubiese notificado requerimiento alguno en el que se solicitara a la recurrente para que desvirtué la recalificación efectuada en aplicación de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario a los préstamos realizados por la mencionada empresa a favor de la recurrente y por ende no resultaban deducibles los gastos ocasionados por los intereses generados, no obstante, es sobre la falta de dicho sustento que fundamenta el reparo bajo análisis, siendo que en el Punto N° 3[40] del Anexo N° 01 del Requerimiento N° (foja 5842), la Administración únicamente solicitó que la recurrente acreditara con la documentación correspondiente la determinación de los intereses y su causalidad para la generación de la renta gravada y/o mantenimiento de la fuente, adjuntando la documentación que sustente el gasto provisionado por préstamo; en tal sentido, se tiene que el presente reparo no se encuentra debidamente sustentado[41], correspondiendo levantarlo y revocar la resolución apelada en este extremo.

Que estando al sentido del fallo, carece de relevancia emitir pronunciamiento respecto de los demás argumentos expuestos por la recurrente en este extremo.

3.2. Reparo a la pérdida por diferencia de cambio por préstamos recalificados como aportes de capital:

Que del Anexo N° 1.1 y 1.5 a la Resolución de Determinación N° (fojas 6230 a 6234 y 6247), se advierte que la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, por el importe total de S/ 4 004 221,00, al desconocer la pérdida por diferencia de cambio por préstamos recalificados como aporte de capital, señalando como base legal y sustento, entre otros, en el primer y último párrafos de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario[42] y el Requerimiento N° y su resultado.

Que tal como se aprecia del Punto N° 1.3 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 5712 y 5713), notificado con arreglo a ley[43] el 30 de mayo de 2017 (foja 5723), la Administración sustentó su reparo señalando que[44]:

> *"Según se indicó en el numeral 2 del presente documento, se procedió a la recalificación del hecho económico, concluyéndose que los préstamos efectuados por a favor de califican como "Aportes de Capital", en aplicación del primer y último párrafos de la Norma XVI del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario, al determinarse la verdadera naturaleza del hecho imponible.*
>
> *Por lo expuesto, al haberse determinado que los referidos préstamos califican como "Aportes de Capital", y siendo esta última una partida patrimonial dentro del Estado de Situación Financiera*

---

40 Que en este punto la Administración señaló (foja 5842): "***3. Intereses por Préstamos de su Vinculada*** : *(...): Que en virtud del resultado del requerimiento N° , **Numeral 5** se procedió a **reparar el gasto por concepto de Intereses por Préstamos de su** (...), al no haber acreditado de manera objetiva con la documentación correspondiente la determinación de los intereses y su causalidad para la generación de la renta gravada y/o el mantenimiento de la fuente y que por consiguiente no debe formar parte de la determinación de la renta neta imponible en el ejercicio 2013 y demás argumentos expuestos. Por lo tanto, se reitera que presente sus descargos adjuntando documentación que sustente el gasto provisionado (...), caso contrario se procederá a mantener el reparo indicado".*

41 En similar sentido se ha pronunciado este Tribunal en las Resoluciones N° 11023-4-2019, 06016-4-2020, 01406-3-2021, entre otras.

42 Tal como se aprecia a foja 6230/vuelta.

43 Mediante acuse de recibo, en el cual constan los datos de identificación y firma de la persona con la que se entendió la diligencia, de acuerdo con lo previsto por el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario.

44 Foja 5712.

(Balance General), la pérdida por diferencia en cambio originada por dichos préstamos tampoco resulta deducible para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013.

En ese sentido, se repara el gasto por pérdida (neta) de diferencia en cambio por el importe de S/ 4,004,221.00, toda vez que dicha fluctuación de valor no se encuentra relacionada a operaciones de préstamos, en virtud de la recalificación del hecho económico como "Aportes de Capital", en aplicación de lo establecido en el primer y último párrafos de la Norma XVI del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario, al determinarse la verdadera naturaleza del hecho imponible".

Que en ese sentido, al haberse dejado sin efecto el reparo vinculado al gasto por intereses de préstamos recalificados como aportes de capital, también corresponde dejar sin efecto aquel vinculado a la pérdida por diferencia de cambio por préstamos recalificados como aportes de capital, debiendo, igualmente, revocarse la apelada en este extremo.

Que estando al sentido del fallo, carece de relevancia emitir pronunciamiento respecto de los demás argumentos expuestos por la recurrente en este extremo.

3.3. Reparo a la pérdida por diferencia de cambio por provisiones por cierre de minas:

Que del Anexo N° 1.1 y 1.5 a la Resolución de Determinación N° (fojas 6224 a 6230/vuelta), se advierte que la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, por el importe total de S/ 926 185,00, al desconocer la pérdida por diferencia de cambio por provisiones por cierre de mina, sustentándose entre otros, en los Requerimientos N° y y sus resultados, y señalando como base legal el artículo 61[45] de la Ley del Impuesto a la Renta, entre otro.

Que mediante el Requerimiento N° y el Punto N° 6 del Anexo N° 01 del citado requerimiento (fojas 5939, 5940 y 5950), notificado con arreglo a ley[46] el 7 de abril de 2016 (foja 5951), la Administración señaló[47] que, respecto a la provisión contable en el Libro Diario, los gastos corresponden a diferencias de cambio por compensación a proveedores, Anulaciones SAP100 y valoración SADF10 por un monto total de S/ 7 400 607,00 y por el cual la recurrente no ha presentado medios probatorios para su deducción en el ejercicio 2013, tales como: relación de las cuentas por cobrar, cuentas por pagar y partidas monetarias en que se determine la fluctuación de valor que origina la diferencia de cambio, tipo de cambio de la moneda a reexpresar en moneda nacional y determinación de la diferencia de cambio del ejercicio, por lo que le requirió[48] fundamentar sus descargos, adjuntando la documentación sustentatoria correspondiente de acuerdo al siguiente detalle:

Cuadro N° 04

Cta. Contable	Concepto detalle	Importe S/.
6761100000	Compensación	272,557.18
6761200000	Anulaciones	7,128,050.24

Que en respuesta al citado requerimiento mediante escrito presentado el 5 de mayo de 2016 (fojas 1223 a 1233), la recurrente señaló[49] que no es correcto lo alegado por la Administración en cuanto indica que no

[45] Foja 6224.
[46] Mediante acuse de recibo, en el cual constan los datos de identificación y firma de la persona con la que se entendió la diligencia, de acuerdo con lo previsto por el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario.
[47] Foja 5940.
[48] Foja 5950.
[49] Foja 1226.

cumplió con presentar la documentación que sustente la deducción de la diferencia de cambio, dado que, el auditor le solicitó una muestra en la cual no incluyó la diferencia de cambio que en esta oportunidad se le solicita, indicando a su vez, que pone a disposición de la Administración la documentación de sustento, y agregando que el efecto de la diferencia de cambio llevado a resultados es por S/ 2 894 339,55.

Que en el Punto N° 6 del Anexo N° 01 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 5874 a 5878), notificado con arreglo a ley[50] el 21 de julio de 2016 (foja 5925), la Administración dio cuenta del escrito presentado por la recurrente, y señaló que[51] de acuerdo con lo señalado en los artículos 37 y 61 de la Ley del Impuesto a la Renta, para que un gasto sea deducible para efectos del Impuesto a la Renta, este debe cumplir con el principio de causalidad, que es la relación existente entre egreso y la generación de la renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora, siendo, además, que en reiterada jurisprudencia del Tribunal Fiscal se ha señalado que la deducibilidad y fehaciencia de un gasto debe acreditarse mediante su devengamiento en el ejercicio gravable, el comprobante de pago en el caso que exista obligación de emitirlo y con documentación que demuestre con indicios razonables la efectiva realización de la operación, por lo que procedió a reparar el gasto por diferencia de cambio por el importe de S/ 7 400 607,00; al no haber acreditado con medios probatorios objetivos la determinación de la fluctuación del valor que constituyan resultados computables.

Que posteriormente, mediante el Punto N° 4 del Anexo N° 01 del Requerimiento N° (foja 5842), notificado con arreglo a ley[52] el 21 de julio de 2016 (foja 5845), la Administración señaló[53] que en virtud del Resultado del Requerimiento N° (numeral 6) se procedió a reparar el gasto por concepto de diferencia de cambio por S/ 7 400 607,00, al no haber acreditado con medios probatorios objetivos la determinación de la fluctuación del valor que constituyan resultados computables, por consiguiente no debe formar parte de la determinación de la renta neta imponible en el ejercicio 2013, por lo que le reiteró a la recurrente sus descargos adjuntando la documentación que sustente el gasto provisionado por S/ 7 400 607,00, caso contrario se procederá a mantener el referido reparo.

Que en respuesta, al citado requerimiento mediante escrito presentado el 25 de agosto de 2016 (fojas 1928 a 1955), la recurrente señaló[54] que el efecto en el tipo de cambio se muestra al cierre del ejercicio 2013, el cual en su caso generó una pérdida de S/ 2 758 216.65, y teniendo en cuenta el procedimiento de contabilización de la diferencia de cambio queda claro que los importes observados son los correspondientes a los Asientos N° 9300000015 y 930000169 que son las reversiones de los Asientos N° 93000004687 y 9300004841, y no deben analizarse en forma aislada, sino en forma conjunta; habiendo efectuado a su vez, un análisis de la diferencia de cambio contenida en los documentos SAP - 9300000169 y 9300000015.

Que en el Punto N° 4.2 del Anexo N° 01 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 5803 a 5807), notificado con arreglo a ley[55] el 30 de enero de 2017 (foja 5839), la Administración dio cuenta del escrito y documentación presentada por la recurrente, e indicó que: i) La ganancia por diferencia de cambio al 31/12/2012 por S/ 1 831 178,00 proviene de la provisión contable en dólares por concepto de Cierre de Minas, la misma que es extornada en el mes de enero de 2013 como pérdida de diferencia de cambio, ii) De los datos mostrados, el contribuyente adjuntó copia del Informe N° el mismo que corresponde a la "Evaluación de la Actualización del Plan de

---

50 Mediante acuse de recibo, en el cual constan los datos de identificación y firma de la persona con la que se entendió la diligencia, de acuerdo con lo previsto por el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario.

51 Fojas 5874 y 5875.

52 Mediante acuse de recibo, en el cual constan los datos de identificación y firma de la persona con la que se entendió la diligencia, de acuerdo con lo previsto por el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario.

53 Foja 5842.

54 Tal como se aprecia a fojas 1948 a 1953.

55 Mediante acuse de recibo, en el cual constan los datos de identificación y firma de la persona con la que se entendió la diligencia, de acuerdo con lo previsto por el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario.

Cierre de Minas de la Unidad Minera ." presentada por la Empresa ., y en el que se concluye que la empresa cumplió con los requisitos establecidos en el artículo 23 del Decreto Supremo N° 033-2005-EM y recomienda la Actualización del Plan de Cierre de Minas, en ese sentido se emitió la Resolución Directoral N° 233-2013-MEM/AA. Asimismo, mencionó que el efecto de la diferencia de cambio en el ejercicio 2013 por concepto de Cierre de Minas tiene como resultado una pérdida de S/ 926 185,00, los que fueron registrados en la Cuenta Contable N° 4691990000; por lo que procedió a reparar el citado gasto por la mencionada suma de S/ 926 185,00[56], por concepto de diferencia de cambio por provisiones contables por cierre de minas, al no ser deducibles para efectos del Impuesto a la Renta en el ejercicio 2013, conforme con lo dispuesto en los artículos 37 y 61 de la ley del Impuesto a la Renta.

Que finalmente, con Requerimiento N° y Anexo N° 01 (fojas 5724 y 5725), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, notificado con arreglo a ley[57] el 3 de febrero de 2017 (foja 5726), la Administración solicitó a la recurrente para que presente sus descargos, adjuntando la documentación correspondiente, respecto de la observación efectuada a la pérdida por diferencia de cambio por provisiones por cierre de minas por el importe de S/ 926 185,00.

Que con escrito del 20 de marzo de 2017[58], la recurrente señaló que si bien el monto de cierre de minas es un concepto no deducible y por ello lo adicionó, no obstante ello, la pérdida por diferencia de cambio es válidamente deducible, toda vez, que no se trata de un provisión general sino de una provisión especifica, siendo, además, que la SUNAT en sus Informes N° indica que la diferencia de cambio podrá computarse sin importar la operación, bastando solo la vinculación a la generación de renta o el mantenimiento de su fuente productora. Asimismo, indicó que el cierre de minas, si bien es un hecho futuro, la diferencia de cambio que se genera al registrar su importe en dólares debe ser totalmente deducible, pues dicho hecho está relacionado directamente con la generación de rentas.

Que en el Punto N° 1.4 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 5710 a 5712), notificado con arreglo a ley[59] el 30 de mayo de 2017 (foja 5723), la Administración dio cuenta del escrito presentado por la recurrente e indicó que[60] la diferencia de cambio del ejercicio 2013 por concepto de Cierre de Minas tiene como resultado una pérdida de S/ 926 185,00, la cual fue registrada en la Cuenta N° 4691990000 (foja 5711); siendo que, de acuerdo con el criterio de observancia obligatoria contenido en la Resolución N° 08678-2-2016, la diferencia de cambio será computable para determinar la renta neta si y solo si la operación de la que resulta esté involucrada con la obtención de una potencial renta gravada, con el mantenimiento de su fuente generadora o con créditos para financiar dichas operaciones, en caso contrario si dicho nexo no estuviera presente, la diferencia de cambio no cumpliría con el presupuesto legal establecido en el primer párrafo del artículo 61 de la Ley del Impuesto a la Renta y su participación en la determinación de la renta neta o base imponible no sería computable. Agrega que queda claro que la aludida provisión contable por cierre de minas no es deducible para la determinación del impuesto a la renta, y bajo el criterio jurisprudencial obligatoria el efecto de la diferencia de cambio de dicha provisión tampoco sería computable para la determinación del impuesto. Asimismo, señaló que la sola provisión contable por cierre de minas, no genera una operación, no cumpliendo con el requisito establecido en el citado artículo 61 de la mencionada ley; por lo que procedió a reparar el gasto por diferencia en cambio por el importe de S/ 926 185,00, que se encuentra relacionado a provisiones contables por cierre de minas, al no ser deducibles para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013.

---

56 De acuerdo con lo detallado a foja 5803.

57 Mediante acuse de recibo, en el cual constan los datos de identificación y firma de la persona con la que se entendió la diligencia, de acuerdo con lo previsto por el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario.

58 Tal como se indica a fojas 5712 y 5712/vuelta.

59 Mediante acuse de recibo, en el cual constan los datos de identificación y firma de la persona con la que se entendió la diligencia, de acuerdo con lo previsto por el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario.

60 Fojas 5710 y 5711.

Que previamente cabe mencionar, que para efectos del análisis de la controversia suscitada, es importante advertir que, aun estando vinculado a una provisión, el reparo recae en la deducción de la diferencia de cambio que se origina a partir de aquella (en este caso, una provisión por el cierre de mina que ha sido establecida por mandato legal). En tal sentido, no es la provisión en sí misma el objeto del reparo, sino la diferencia de cambio que se deriva de ella; por lo que las normas pertinentes para su evaluación son las referidas a la aplicación de las diferencias de cambio; de modo que, el marco normativo aplicable al caso de autos es el artículo 61 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF[61]-[62].

Que ahora bien, en torno al reparo a la pérdida por diferencia de cambio por provisiones por cierre de minas, en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01948-1-2019, se ha analizado un idéntico reparo y se ha tenido en cuenta las normas y jurisprudencias que también resultan aplicables al presente caso y conforme se expone en los siguientes considerandos:

> *"Que el referido artículo 61 de la Ley del Impuesto a la Renta dispone textualmente lo siguiente: "Las diferencias de cambio originadas por operaciones que fuesen objeto habitual de la actividad gravada y las que se produzcan por razones de los créditos obtenidos para financiarlas, constituyen resultados computables a efectos de la determinación de la renta neta. Para los efectos de la determinación del Impuesto a la Renta, por operaciones en moneda extranjera, se aplicarán las siguientes normas: a) Las operaciones en moneda extranjera se contabilizarán al tipo de cambio vigente a la fecha de la operación. b) Las diferencias de cambio que resulten del canje de la moneda extranjera por moneda nacional, se considerarán como ganancia o como pérdida del ejercicio en que se efectúa el canje. c) Las diferencias de cambio que resulten de los pagos o cobranzas por operaciones pactadas en moneda extranjera, contabilizadas en moneda nacional, que se produzcan durante el ejercicio se considerarán como ganancia o como pérdida de dicho ejercicio. d) Las diferencias de cambio que resulten de expresar en moneda nacional los saldos de moneda extranjera correspondientes a activos y pasivos, deberán ser incluidas en la determinación de la materia imponible del periodo en el cual la tasa de cambio fluctúa, considerándose como utilidad o como pérdida. (...)[63] g) Las inversiones permanentes en valores en moneda extranjera se registrarán y mantendrán al tipo de cambio vigente de la fecha de su adquisición, cuando califiquen como partidas no monetarias. Las diferencias de cambio se determinarán utilizando el tipo de cambio del mercado que corresponda".*
>
> *Que conforme se advierte, el mencionado artículo no define lo que debe entenderse por "operaciones", por lo que debe tenerse en cuenta su significado conforme a su acepción general recogida por el Diccionario de la Real Academia de la Lengua; así es definido como "acción y efecto de operar" y por "ejecución de algo".*
>
> *Que de otro lado, este Tribunal ha señalado mediante la Resolución N° 4336-2-2010 que la diferencia de cambio es el producto de la variación del tipo de cambio entre la fecha de la transacción y la fecha de la cancelación de una partida en moneda extranjera.*
>
> *Que asimismo mediante la Resolución N° 08678-2-2016 – Resolución de Observancia Obligatoria- este Tribunal ha indicado en sus considerandos: "Sobre el particular, es necesario determinar el alcance del citado artículo 61° cuando señala que son computables a efecto de la determinación de la renta neta las diferencias de cambio "originadas por operaciones que fuesen objeto habitual de la actividad gravada", para ello señala que "... a fin de establecer lo que debe entenderse por*

[61] Debe indicarse que no existe controversia respecto del monto de S/ 926 185,00, materia de reparo.
[62] Similar criterio ha sido expuesto por este Tribunal en la Resolución N° 01948-1-2019.
[63] En la nota de pie N° 10 de la mencionada Resolución N° 08678-2-2016 se indicó: *"Los literales e) y f) fueron derogados por la Única Disposición Complementaria Derogatoria del Decreto Legislativo N° 1112, publicado el 29 junio 2012, vigente a partir del 1 de enero de 2013."*

"operaciones que fuesen objeto habitual de la actividad gravada", es preciso determinar lo que se entiende por "operación", término que es definido por el Diccionario de la Academia de la Lengua Española, como la "acción y efecto de operar" o la "ejecución de algo"[64]. Por su parte, la operación desde un punto de vista económico, "es la ejecución de cualquier trabajo planeado, como un paso o una serie limitada de pasos en la producción u otra actividad"[65].

Que conforme se desprende de las definiciones antes glosadas, el término "operación" se entiende referido a la ejecución o realización de algo, entendiéndose también como transacción.

Que tal definición encuentra correspondencia con lo señalado por el segundo párrafo del artículo 61 de la Ley del Impuesto a la Renta antes citada, cuando señala las reglas a aplicarse a las operaciones en moneda extranjera aludiendo, en el caso del literal a), a fecha de la operación (transacción) a efectos de su contabilización, en el literal b), a las diferencias de cambio resultantes del canje de la moneda extranjera por moneda nacional, en el literal c), a la diferencias de cambio que resulten del pago o cobranza de operaciones pactadas, en el literal d) a la reexpresión en moneda nacional de los saldos resultantes de operaciones en moneda extranjera correspondientes a activos y pasivos y en el literal g) a inversiones permanentes en valores, esto es, adquisiciones de valores; supuestos que evidencian la previa realización de una acción o transacción concreta, respecto de la cual se genera el ajuste por la variación en el tipo de cambio.

Que estando a lo expuesto, la diferencia de cambio a que se refiere el artículo 61 antes citado, es aquella que resulta de un ajuste contable obtenido a partir de la fluctuación de la moneda nacional respecto de la moneda del registro de una operación o transacción específica realizada, computable para la determinación de la renta neta del Impuesto a la Renta al final del ejercicio.

Que el caso de autos la pretendida diferencia de cambio proveniente de la provisión por cierre de mina no se condice ni con la interpretación realizada por este Tribunal del término operación en torno a la delimitación de las diferencias de cambio pasibles de ser aplicables para la determinación de la renta neta del Impuesto a la Renta, ni se subsume en los supuestos específicos contenidos en el segundo párrafo de la norma bajo comentario, habida cuenta que la provisión por cierre de mina - de la cual se originaría la diferencia de cambio que la recurrente pretende se le reconozcan efectos tributarios - constituye únicamente una estimación de gastos por operaciones futuras a efectuarse, que no dan lugar, conforme a lo señalado por el artículo 61 de la LIR, al reconocimiento de una ganancia o pérdida por diferencia de cambio.

Que en mérito a las consideraciones antes expuestas, corresponde mantener el reparo y confirmar la resolución apelada en este extremo(...)".

Que sobre la base de la norma antes glosada y de los criterios jurisprudenciales antes mencionadas, en el caso de autos se concluye que la provisión por cierre de mina constituye una estimación de gastos de operaciones futuras, y la diferencia de cambio que proviene por dicha provisión no se condice como operación y no dan lugar al reconocimiento de una ganancia o pérdida de acuerdo al artículo 61 de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que debe mantenerse el reparo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que con relación a que la pérdida por diferencia en cambio de pasivo por provisión estimada por cierre de minas constituye una operación acorde a lo estipulado en el artículo 61 de la Ley del Impuesto a la Renta, toda vez, que por mandato legal expreso de la legislación minera está obligada a la elaboración y ejecución

---

[64] En la nota de pie N° 10 de la citada Resolución N° 08678-2-2016 se indicó: *"Al respecto, véase en: http://dle.rae.es/?id=QmweHtN"*

[65] En la nota de pie N° 11 de la mencionada Resolución N° 08678-2-2016 se indicó: "[...] *Op Cit., p. 523".*

del Plan de Cierre de Minas, en el que se detallan las operaciones a ejecutarse para el cierre del proyecto minero, así como el presupuesto detallado del mismo, los cuales acreditan que las provisiones efectuadas por mandato legal no constituyen estimaciones sin mayor sustento, sino proyecciones estructuradas y respaldadas; siendo algunas de ellas el establecimiento de una garantía y el registro de una provisión contable por el costo del Plan de Cierre de Minas, sin las cuales no podría realizar su actividad minera e inclusive obtendría sanciones administrativas, lo cual afectaría la generación de renta gravada y el mantenimiento de la fuente generadora de la misma, por lo que sí corresponde que en aplicación de lo dispuesto en el artículo 61 de la Ley del Impuesto a la Renta, se reconozca su procedencia y sea computable para la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013; es preciso señalar que según el análisis antes expuesto en la citada Resolución N° 01948-1-2019, la pretendida diferencia de cambio proveniente de la provisión por cierre de mina no se condice ni con la interpretación realizada por este Tribunal del término "operación" en torno a la delimitación de las diferencias de cambio pasibles de ser aplicables para la determinación de la renta neta del Impuesto a la Renta, ni se subsume en los supuestos específicos contenidos en el segundo párrafo del artículo 61 de la Ley del Impuesto a la Renta, toda vez, que la provisión por cierre de mina solo constituye una estimación de gastos por operaciones futuras, por lo que tales argumentos carecen de sustento[56].

Que respecto a la existencia de dualidad de criterio derivada de la interpretación de la Administración respecto del artículo 61 de la Ley del Impuesto a la Renta, la misma que se materializaría en lo señalado por la Administración Tributaria en el Informe N° y en la resolución de determinación materia de autos[57], y que dicha posición difiere de lo señalado en anteriores informes tales como los Informes N° y , corresponde precisar que el primer informe invocado por la recurrente se pronunció respecto a si las diferencias de cambio generadas con ocasión del depósito de dinero en el extranjero realizado por una sucursal en el Perú de una empresa constituida en el exterior, que realiza actividades gravadas con el Impuesto a la Renta, así como si las diferencias de cambio vinculadas con el financiamiento obtenido para pagar dividendos a los accionistas constituían resultados computables a efectos de la determinación de su renta neta de tercera categoría, no habiendo sido objeto de pronunciamiento en dicho informe qué debía entenderse por "diferencias de cambio originadas por operaciones que fuesen objeto habitual de la actividad gravada" que es el aspecto que subyace al punto materia de controversia en la resolución de determinación impugnada; correspondiendo mencionar que en el citado informe el análisis partió de constatar, en los supuestos materia de consulta, la existencia de operaciones realizadas; por lo que carece de validez la pretendida dualidad de criterio alegada por la recurrente[58].

Que con relación a la dualidad de criterio alegada por la recurrente derivada de la comparación del Informe N° , sobre la base del cual la recurrente declaró el Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, y la resolución de determinación materia de autos, corresponde indicar que conforme con el criterio establecido por este Tribunal en la Resolución N° 12603-8-2011, la "duplicidad de criterio" significa la doble opinión, parecer, dictamen o instrucción que tendría la Administración sobre la interpretación de una norma, siendo que tales expresiones aluden a pronunciamientos cambiantes de ésta; asimismo, mediante la Resolución N° 05427-1-2005 este Tribunal ha establecido que los criterios contradictorios a que se refiere el numeral 2 del artículo 170 del Código Tributario[59] son aquellos que han sido puestos de manifiesto en forma expresa por la Administración a través de un acto formal. En tal sentido, no se advierte

---

[56] Lo expuesto ha sido señalado también en la Resolución N° 11886-3-2019.
[57] Tal como se indica a fojas 6296 y 6381.
[58] Idéntico argumento ha sido respondido por este Tribunal en la Resolución N° 07061-3-2020.
[59] El artículo 170 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, dispone que no procede la aplicación de intereses, ni sanciones, si como producto de la interpretación equivocada de una norma no se hubiese pagado monto alguno de la deuda tributaria relacionada con dicha interpretación hasta la aclaración de la misma, y siempre que la norma aclaratoria lo señale expresamente (numeral 1) o cuando la Administración haya tenido duplicidad de criterio en la aplicación de la norma y sólo respecto de los hechos producidos, mientras el criterio anterior estuvo vigente (numeral 2).

de autos la existencia de duplicidad de criterio, tal como lo menciona la recurrente, en tanto el Informe N° no contiene un pronunciamiento expreso por parte de la Administración en sentido opuesto al emitido en la resolución de determinación emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, objeto de controversia, por lo que carece de validez la pretendida dualidad de criterio alegada.

Que en torno a la existencia de duda razonable y la consecuente inaplicación de intereses y multas, de conformidad con el numeral 1 del artículo 170 del Código Tributario, al considerar que el artículo 61 de la Ley del Impuesto a la Renta constituye una norma oscura, respecto de la cual se tiene una duda razonable en su interpretación y aplicación, toda vez, que bajo el criterio vigente al momento en que efectuó su declaración jurada determinativa no se requería verificar si la diferencia de cambio estaba asociada a una operación específica gravada con el impuesto, ya que era necesario únicamente que la compañía genere renta gravada, siendo que con motivo de la oscuridad de la norma, se han generado diversas interpretaciones por parte de la Administración y del Tribunal Fiscal, listados en el Anexo I (fojas 6367 a 6373) del escrito ampliatorio presentado en instancia de apelación, corresponde señalar que el aspecto alegado por la recurrente como el que fundamenta la oscuridad de la norma y su errónea interpretación en la controversia de autos (*el criterio vigente al momento en que efectuó su declaración jurada determinativa no se requería verificar si la diferencia de cambio estaba asociada a una operación específica gravada con el impuesto, ya que era necesario únicamente que la compañía genere renta gravada*) es un aspecto no discutido ni aplicable a los efectos de analizar la controversia, por lo que no constituye fundamento alguno de la pretendida duda razonable esgrimida, correspondiendo desestimar dicho argumento[70].

Que no resultan aplicables las Resoluciones N° 02760-5-2006, 08678-2-2016, 02564-4-2006, 00974-5-2012, 05212-5-2012 y 18075-8-2013, invocadas por la recurrente, al tratarse de un supuesto distinto al que es materia de autos, dado que, si bien en ellas se analizaron los efectos de las diferencias de cambio, no obstante, en las mencionadas resoluciones este Tribunal no analizó un reparo efectuado a la pérdida por diferencia de cambio por provisiones efectuadas por cierre de minas[71]; por lo que tampoco resultan aplicables las Sentencias emitidas por el Tribunal Constitucional recaídas en los Expedientes N° 1279-2002-AA/TC, 000011-2010-PI/TC y 0016-2002-AI/TC, dado que, en ellas se analizaron los principios de predictibilidad y seguridad jurídica, lo cual conforme con el análisis anteriormente efectuado, no se advierte que se hayan vulnerado dichos principios.

3.3 Reparo a la amortización de gastos de exploración en etapa de explotación (costo de producción):

3.3.1. Amortización de gastos de gastos de exploración en etapa de explotación (costo de producción).

Que del Anexo N° 1.1 y 1.5 a la Resolución de Determinación N° (fojas 6211 a 6224 y 6247), se advierte que la Administración reparó la renta neta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013 por "Amortización de gastos de exploración en etapa de explotación (costo de producción)", por el importe de S/ 1 896 505,00, sustentándose entre otros, en los Requerimientos N° y y sus resultados, y señalando como base legal el inciso o) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y los artículos 8 y 75 de la Ley General de Minería.

---

[70] Similar criterio ha sido expuesto por este Tribunal en la Resolución N° 11886-3-2019.

[71] Siendo que, con relación a los Informes N° , citados por la recurrente, debe mencionarse, que si bien en ellos se analizaron los efectos de las diferencias de cambio, no obstante, no en aquellos se analizó los efectos de la pérdida por diferencia de cambio por provisiones efectuadas por cierre de minas, siendo, además, que dichos informes no resultan vinculantes para este Tribunal, debiendo tenerse en cuenta además que dichos informes no resultan vinculantes.

Que previamente cabe mencionar, que el monto reparado por la suma de S/ 1 896 505,00 corresponde a los reparos efectuados a: i) Los Desembolsos que no corresponden amortizar como gastos de exploración, por el importe de S/ 49 180,00, y ii) A la Amortización de gastos de exploración que califican como Costo de Producción, por la suma de S/ 1 847 325,00; tal como se advierte a foja 6211.

a) Desembolsos que no corresponden amortizar como gastos de exploración, por el importe de S/ 49 180,00:

Que mediante el Punto N° 8 del Anexo N° 01 del Requerimiento N° (fojas 5936 a 5938 y 5950), notificado con arreglo a ley[72] el 7 de abril de 2016 (foja 5951), la Administración señaló que respecto a la provisión contable contenida en el Libro Diario compuesto entre otros, por gastos de exploración se tiene que la recurrente no cumplió con presentar medios probatorios objetivos para su deducción como amortización de intangibles en el ejercicio 2013 y si dichos gastos se encuentran dentro de la aplicación de la normatividad correspondiente (artículos 74 y 75 de la Ley General de Minería), por lo que le requirió[73] fundamentar sus descargos, adjuntando la documentación sustentatoria correspondiente; debiendo presentar para ello, el detalle de los intangibles amortizables, el costo determinado por cada tipo de intangible, adjuntar la documentación de las Declaraciones Anuales Consolidadas, identificación y ubicación de sus derechos mineros, las inversiones realizadas, la declaración de acreditación de la producción mínima en la que se determine los intangibles amortizables ya sea entre otros, en etapa de exploración.

Que en respuesta, al citado requerimiento mediante escrito presentado el 5 de mayo de 2016 (fojas 1223 a 1233), la recurrente señaló[74] que no es correcto lo alegado por la Administración en cuanto indica que no cumplió con presentar la documentación que sustente la deducción de la amortización de intangibles, toda vez, que el auditor le solicitó una muestra seleccionada de operaciones, la cual no incluyó la amortización de intangibles, habiendo indicado dicho funcionario que posteriormente se verificaría una próxima muestra la cual nunca se realizó, sin embargo, a pesar del volumen de la misma pone a disposición de la Administración la documentación de sustento para su verificación.

Que en el Punto N° 8 del Anexo N° 01 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 5850 a 5873), notificado con arreglo a ley[75] el 21 de julio de 2016 (foja 5925), la Administración dio cuenta del escrito presentado por la recurrente, y señaló que[76] se repara entre otros, los gastos sin información, de representación, por derechos de concesión, otras cargas diversas de gestión y otros servicios, toda vez, que por su naturaleza no corresponden que se les considere como gastos de exploración.

Que posteriormente, mediante el Punto N° 5 del Anexo N° 01 del Requerimiento N° (fojas 5840 a 5842), notificado con arreglo a ley[77] el 21 de julio de 2016 (foja 5845), la Administración señaló que en virtud del Resultado del Requerimiento N° (numeral 8) se procedió a reparar los desembolsos considerados por la recurrente como gastos de exploración, entre otros, los gastos sin información, de representación, por derechos de concesión, otras cargas diversas de gestión y otros servicios, toda vez, que por su naturaleza no corresponden que se les considere como gastos de exploración; por lo que reiteró a la recurrente para que presente sus descargos adjuntando la documentación que sustente el gasto provisionado, caso contrario se procedería a mantener el citado reparo.

---

72 Mediante acuse de recibo, en el cual constan los datos de identificación y firma de la persona con la que se entendió la diligencia, de acuerdo con lo previsto por el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario.
73 Foja 5950.
74 Foja 1225.
75 Mediante acuse de recibo, en el cual constan los datos de identificación y firma de la persona con la que se entendió la diligencia, de acuerdo con lo previsto por el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario.
76 Foja 5860.
77 Mediante acuse de recibo, en el cual constan los datos de identificación y firma de la persona con la que se entendió la diligencia, de acuerdo con lo previsto por el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario.

Que si bien en respuesta, al citado requerimiento mediante escrito presentado el 25 de agosto de 2016 (fojas 1928 a 1955), la recurrente dio respuesta al citado requerimiento, sin embargo, no sustentó las observaciones efectuadas a los mencionados gastos sin información, de representación, por derechos de concesión, otras cargas diversas de gestión y otros servicios[78].

Que en el Punto N° 5 del Anexo N° 01 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 5777 a 5803), notificado con arreglo a ley[79] el 30 de enero de 2017 (foja 5839), la Administración dio cuenta del escrito presentado por la recurrente, y procedió a reparar los mencionados gastos por el importe de S/ 49 180,00, de acuerdo con el siguiente detalle[80]:

Cuadro N° 05

Concepto	2010 S/	2011 S/	2012 S/	2013 S/	Acumulados al 2013 S/
Gastos sin información	172,455.00		22,670.00		195,125.00
Gastos de representación	1,008.00				1,008.00
Gastos por Derechos de Concesión	48,001.00				48,001.00
Gastos por otras cargas diversas de Gestión y otros servicios	129,993.00	34,669.00		83,005.00	247,667.00
Total S/	**351,457.00**	**34,669.00**	**22,670.00**	**83,005.00**	**491,801.00**
Porcentaje de Amortización	10%	10%	10%	10%	10%
Monto reparado en el ejercicio 2013 S/	**35,145.00**	**3,467.00**	**2,267.00**	**8,301.00**	**49,180.00**

Que finalmente, con Requerimiento N° y Anexo N° 01 (fojas 5724 y 5725), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, notificado con arreglo a ley[81] el 3 de febrero de 2017 (foja 5726), la Administración solicitó a la recurrente para que presente sus descargos, adjuntando la documentación correspondiente, respecto de la observación efectuada a los desembolsos que no corresponden a gastos de exploración en el ejercicio 2013, por el importe de S/ 49 180,00.

Que si bien en respuesta al mencionado requerimiento mediante escrito presentado el 20 de marzo de 2017 (fojas 5707 a 5710/vuelta), la recurrente dio respuesta al citado requerimiento, sin embargo, no sustento sus descargos respecto de las observaciones efectuadas a los referidos gastos[82].

Que en el Punto N° 1.5.2 del Resultado del Requerimiento N° (foja 5705), notificado con arreglo a ley[83] el 30 de mayo de 2017 (foja 5723), la Administración dio cuenta del escrito presentado por la recurrente, y señaló[84] que aquella no informó ni procedió a dar su descargo al respecto, por lo que procedió a reparar los mencionados gastos por la suma de S/ 49 180,00.

Que sobre el particular, de acuerdo con lo dispuesto por el inciso o) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos de

---

78 Tal como se advierte a fojas 1935 a 1948; así como en el escrito de fojas 3970 a 3974.

79 Mediante acuse de recibo, en el cual constan los datos de identificación y firma de la persona con la que se entendió la diligencia, de acuerdo con lo previsto por el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario.

80 Tal como se advierte a foja 5787.

81 Mediante acuse de recibo, en el cual constan los datos de identificación y firma de la persona con la que se entendió la diligencia, de acuerdo con lo previsto por el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario.

82 Tal como se advierte a fojas 5705 y 5710/vuelta.

83 Mediante acuse de recibo, en el cual constan los datos de identificación y firma de la persona con la que se entendió la diligencia, de acuerdo con lo previsto por el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario.

84 A foja 5705.

exploración, preparación y desarrollo en que incurran los titulares de actividades mineras, en el ejercicio en que se incurran, o se amortizarán en los plazos y condiciones que señale la Ley General de Minería y sus normas complementarias y reglamentarias.

Que al respecto, de conformidad con el artículo 75 del Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería, aprobado por Decreto Supremo N° 014-92-EM, los gastos de exploración en que se incurra una vez que la concesión se encuentre en la etapa de producción mínima obligatoria, podrán deducirse íntegramente en el ejercicio o amortizarse a partir de ese ejercicio, a razón de un porcentaje anual de acuerdo con la vida probable de la mina establecido al cierre de dichos ejercicios, lo que se determinará en base al volumen de las reservas probadas y probables y la producción mínima de ley.

Que a su vez, el segundo párrafo del aludido artículo 75 de la Ley General de Minería, establece que los gastos de desarrollo y preparación que permitan la explotación del yacimiento por más de un ejercicio, podrán deducirse íntegramente en el ejercicio en que se incurran o, amortizarse en dicho ejercicio y en los siguientes hasta un máximo de dos adicionales, precisándose en el tercer párrafo que el contribuyente deberá optar en cada caso por uno de los sistemas de deducción al cierre del ejercicio en que se efectuaron los gastos, comunicando su elección a la Administración al tiempo de presentar la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta, indicando, en su caso, el plazo en que se realizará la amortización y el cálculo realizado; y que la opción a que se refiere este artículo y el artículo anterior, se ejercitará respecto de los gastos de cada ejercicio, siendo que escogido un sistema, éste no podrá ser variado respecto de los gastos del ejercicio.

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

Que en las Resoluciones N° 18285-1-2013 y 01425-10-2015, entre otras, se ha señalado que si bien no todos los gastos deben estar sustentados con comprobantes de pago, como es el caso de la depreciación, provisiones por cuentas de cobranza dudosa y remuneraciones, estos deben encontrarse sustentados con documentación que evidencie su existencia.

Que según el criterio expuesto en la Resolución N° 00812-2-2016, la sola anotación en los registros contables no resulta suficiente para acreditar el valor de los bienes, ya que debe ser sustentado con la documentación pertinente, correspondiendo al contribuyente la carga de la prueba y no a la Administración.

Que de lo expuesto se tiene que los contribuyentes deben contar con la documentación que acredite que los desembolsos incurridos califican como gastos de exploración y, por ende, si pueden acogerse al tratamiento tributario previsto por el artículo 75 de la Ley General de Minería; del mismo modo, la citada documentación debe permitir conocer el valor por el que fueron incurridos los desembolsos calificados como gastos de exploración, pues a partir de dicho valor se podrá establecer el monto que corresponda deducir como gasto del ejercicio o se podrá calcular el monto que corresponda amortizar de acuerdo con la vida probable de la mina[85].

Que de la revisión a los actuados de la etapa de fiscalización, en particular, a las respuestas brindadas a los Requerimientos N° y (fojas 1928 a 1955, 3970 a 3974 y 5707 a 5710/vuelta), se observa que la recurrente no proporcionó la documentación correspondiente que sustente los desembolsos calificados por aquella como gastos de exploración y que se encuentran detallados en el

[85] Criterio expuesto por este Tribunal, entre otras, en la Resolución N° 05826-1-2019.

Cuadro N° 05 de la presente resolución, y que conllevó al establecimiento del importe de S/ 49 180,00, por lo que, al verificarse que tales gastos no tienen soporte documentario que acredite su existencia, naturaleza y valor, corresponde mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo[86].

b) Amortización de gastos de exploración que califican como Costo de Producción, por el importe de S/ 1 847 325,00:

Que mediante el Punto N° 8 del Anexo N° 01 del Requerimiento N° (fojas 5936 a 5938 y 5950), notificado con arreglo a ley[87] el 7 de abril de 2016 (foja 5951), la Administración señaló que respecto a la provisión contable contenida en el Libro Diario compuesto entre otros, por gastos de exploración se tiene que la recurrente no cumplió con presentar medios probatorios objetivos para su deducción como amortización de intangibles en el ejercicio 2013 y si dichos gastos se encuentran dentro de la aplicación de la normatividad correspondiente (artículos 74 y 75 de la Ley General de Minería), por lo que le requirió[88] fundamentar sus descargos, adjuntando la documentación sustentatoria correspondiente; debiendo presentar para ello, el detalle de los intangibles amortizables, el costo determinado por cada tipo de intangible, adjuntar la documentación de las Declaraciones Anuales Consolidadas, identificación y ubicación de sus derechos mineros, las inversiones realizadas, la declaración de acreditación de la producción mínima en la que se determine los intangibles amortizables ya sea entre otros, en etapa de exploración.

Que en respuesta, al citado requerimiento mediante escrito presentado el 5 de mayo de 2016 (fojas 1223 a 1233), la recurrente señaló[89] que no es correcto lo alegado por la Administración en cuanto indica que no cumplió con presentar la documentación que sustente la deducción de la amortización de intangibles, toda vez, que el auditor le solicitó una muestra seleccionada de operaciones, la cual no incluyó la amortización de intangibles, habiendo indicado dicho funcionario que posteriormente se verificaría una próxima muestra la cual nunca se realizó, sin embargo, a pesar del volumen de la misma pone a disposición de la Administración la documentación de sustento para su verificación.

Que en el Punto N° 8 del Anexo N° 01 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 5850 a 5873), notificado con arreglo a ley[90] el 21 de julio de 2016 (foja 5925), la Administración dio cuenta del escrito presentado por la recurrente, y señaló que se repara entre otro, el importe de S/ 1 847 325,00, al no ser considerados como gastos de exploración por los siguientes motivos[91]:

- Por no presentar la documentación sustentatoria de los desembolsos incurridos para la activación de los activos amortizables, como comprobantes de pago, medios de pago utilizados, contratos, órdenes de servicios, informes de avance de obras, liquidación de servicios, entre otros.

- Por ser costo de producción debido a que los gastos indicados se han efectuado en plena explotación de la mina, es decir, estos gastos debieron formar parte del costo de producción en los años en que fueron incurridos.

- En el supuesto de que efectivamente fueran gastos de exploración, el contribuyente debió presentar el estudio de factibilidad de la mina y amortizarla de acuerdo a un coeficiente de amortización en base a las reservas probadas y probables de la mina, sin embargo, en la DAC del 2013 declaro "0" respecto a

---

86 Similar criterio ha sido expuesto por este Tribunal, entre otras, en la Resolución N° 05826-1-2019.
87 Mediante acuse de recibo, en el cual constan los datos de identificación y firma de la persona con la que se entendió la diligencia, de acuerdo con lo previsto por el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario.
88 Foja 5950.
89 Foja 1225.
90 Mediante acuse de recibo, en el cual constan los datos de identificación y firma de la persona con la que se entendió la diligencia, de acuerdo con lo previsto por el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario.
91 Fojas 5859 y 5860.

los años de vida esperada, lo cual no es correcto porque en la misma DAC en el punto 2.42 se indica las reservas probadas y probables del mineral polimetálico.

- En el mismo supuesto que el señalado en el punto anterior, existen gastos que por su propia naturaleza no corresponde que se considere como gastos de exploración.

- Asimismo, se ha observado que respecto del Activo Amortizable dado de alta el 2008 al 2012, se ha aplicado el 20% de amortización en los ejercicios 2009 a 2012, se ha aplicado el 25% de amortización en los ejercicios 2010 a 2012 y que respecto del ejercicios 2013 se ha aplicado el 10% de amortización del 10%, procedimiento de amortización no establecido en la Ley General de Mineria para los gastos de exploración.

Que posteriormente, mediante el Punto N° 5 del Anexo N° 01 del Requerimiento N° (fojas 5840 a 5842), notificado con arreglo a ley[92] el 21 de julio de 2016 (foja 5845), la Administración señaló que en virtud del Resultado del Requerimiento N° (numeral 8) se procedió a reparar los desembolsos considerados por la recurrente como gastos de exploración, entre otros, por el monto de S/ 1 847 325,00, por los motivos señalados en el considerando anterior; por lo que reiteró a la recurrente para que presente sus descargos adjuntando la documentación que sustente el gasto provisionado, caso contrario se procedería a mantener el citado reparo.

Que con escritos presentados el 25 de agosto de 2016 (fojas 1928 a 1955) y 14 de octubre de 2016 (fojas 3970 a 3973), la recurrente dio respuesta al citado requerimiento, habiendo indicado que[93]:

- Con el objetivo de demostrar que los gastos reclasificados como gastos de exploración en los ejercicios 2003 a 2005, calificaban como tales para efectos tributarios, pone a disposición de la Administración Tributaria la documentación que sustenta dicha calificación.

- Respecto de los gastos dados de alta en los años 2010 a 2013, señaló que: i) Los desembolsos observados por la Administración y que no corresponderían a gastos de exploración por S/ 2 723 055,00; corresponde a un detalle preparado por la Administración cuyo origen no le ha sido compartido, ii) Respecto a los servicios de mina por S/ 13 346 394,00, estos corresponden a gastos de exploración por los siguientes motivos: a) La ley General de Minería se ha contemplado la posibilidad de incurrir en gastos de exploración una vez iniciada la etapa de explotación al precisar el tratamiento que corresponde a dichos gastos una vez que se inicie la explotación minera, b) El hecho que un yacimiento se encuentre en etapa de explotación no impide que se realicen en el actividades de exploración y desarrollo, c) De acuerdo con lo señalado en el informe Especial de Metals Economic Group, se indica que es posible incurrir en actividades de exploración para cuantificar un cuerpo mineralógico previamente identificado y adicionalmente, también se pueden incurrir en dichas actividades cuando se está frente a un yacimiento en operaciones, d) Los gastos de exploración son erogaciones que se dan con frecuencia durante la explotación del yacimiento minero, estando dicho escenario incluso regulado en el artículo 75 de la Ley General de Minería, por lo que ha quedado comprobado que la compañía incurrió en dichos gastos, siendo correcta por lo tanto, la calificación y amortización de los gastos de exploración y su afectación a los resultados del ejercicio 2013, y e) La compañía ha amortizado los gastos de exploración activados en los ejercicios 2010 - 2013 tomando en cuenta sus reservas probadas y probables, así como su capacidad productiva.

---

[92] Mediante acuse de recibo, en el cual constan los datos de identificación y firma de la persona con la que se entendió la diligencia, de acuerdo con lo previsto por el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario.

[93] Tal como se aprecia a fojas 1935 a 1948.

Que en el Punto N° 5 del Anexo N° 01 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 5777 a 5803), notificado con arreglo a ley[94] el 30 de enero de 2017 (foja 5839), la Administración dio cuenta del escrito y documentación presentada por la recurrente, y luego de evaluar aquella concluyó[95] que el importe de S/ 1 847 325,00 califican como costos de producción en los ejercicios en que se incurrieron, por los siguientes motivos:

- Los gastos se han efectuado en plena explotación de la mina, es decir, estos gastos debieron formar parte del costo de producción en los años en que fueron incurridos.

- En el supuesto de que efectivamente fueran gastos de exploración, el contribuyente debió presentar el estudio de factibilidad de la mina y amortizarla de acuerdo a un coeficiente de amortización en base a las reservas probadas y probables de la mina, sin embargo, en la DAC del 2013 declara "0" respecto a los años de vida esperada, lo cual no es correcto porque en la misma DAC en el punto 2.42 se indica las reservas probadas y probables del mineral polimetálico, así como presentar informes y reportes que pongan en evidencia los indicios de mineralización (cateo), informes y reportes que determinen las áreas de posible mineralización por medio de indicaciones químicas y físicas medidas con instrumentos y técnicas de precisión (prospección), informes que demuestren las dimensiones, posición y características mineralógicas, reservas y valores de los yacimientos mineros, así también los presupuestos debidamente aprobados, el estudio de factibilidad y los controles presupuestarios, ya sea mensual, trimestral o anual.

- En el mismo supuesto que lo señalado en el párrafo anterior, no presentó documentación sustentatoria que determine el coeficiente de amortización sobre la vida probable de la mina en base al volumen de las reservadas probadas en aplicación del artículo 75 de la Ley General de Mineria.

Que finalmente, con Requerimiento N° y Anexo N° 01 (fojas 5724 y 5725), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, notificado con arreglo a ley[96] el 3 de febrero de 2017 (foja 5726), la Administración solicitó a la recurrente para que presente sus descargos, adjuntando la documentación correspondiente, respecto de la observación efectuada a los gastos que corresponden a costos de producción en los ejercicios en que se incurrieron, por el importe de S/ 1 847 325,00.

Que con escrito del 20 de marzo de 2017 (fojas 5707 a 5710/vuelta), la recurrente dio atención al anotado requerimiento, en el cual reiteró que el citado desembolso por el importe de S/ 1 847 325,00, corresponden a gastos de exploración por las siguientes razones[97]:

- En efecto, durante el año 2013 se encontraba en etapa de producción o explotación, en desarrollo en relación a los hallazgos concretos y en exploración respecto a los posibles hallazgos, en ese sentido, podría registrar diversos gastos dependiendo de la etapa en que se incurrían.

- En relación al método aplicado para el cálculo de la vida útil de la mina, si bien el artículo 75 de la ley General de Minería indica que para calcular la vida útil de la mina debe utilizarse la producción mínima de ley, en su caso, eso era un imposible pues ya se encontraba en una etapa de explotación también, por lo que su referente no era la producción mínima sino la producción real, y es por ello que utilizó la producción real para calcular la vida útil, dado que, si hubiera utilizado la producción mínima como señala el mencionado artículo 75 de la precitada ley, la vida útil hubiera sido cero, pues no existe producción mínima; siendo, además, que la misma SUNAT señala en sus argumentos que Vinchos

[94] Mediante acuse de recibo, en el cual constan los datos de identificación y firma de la persona con la que se entendió la diligencia, de acuerdo con lo previsto por el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario.
[95] Fojas 5777 y 5778.
[96] Mediante acuse de recibo, en el cual constan los datos de identificación y firma de la persona con la que se entendió la diligencia, de acuerdo con lo previsto por el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario.
[97] Fojas 5707 a 5710/vuelta.

debió presentar el sustento de la producción mínima pero que a la vez entiende que ello es improbable puesto que ya se encontraba en etapa de explotación; por lo que tuvo que promediar los resultados de tres años pues si lo hacía año a año, la diferencia entre uno y otro era abismal, y ellos por el alta y baja de sus reservas.

- Con la finalidad de sustentar que el monto del desembolso observado corresponde a gastos de exploración adjuntó: i) El Certificado de Operación Minera por los años 2004, 2005, 2008, 2009, 2012 y 2013, ii) La Declaración Anual Consolidada presentada ante el Ministerio de Energía y Minas por los años 2004 a 2013, iii) El Estudio de Impacto Ambiental presentado en el año 2005 y sobre el cual ha realizado sus exploraciones por los siguientes años, iv) Memoria Anual del por los años 2003 a 2010, v) Plan de Minado 2013, vi) Estimación de Reservas y Recursos Minerales 2011 a 2013, vii) Autorizaciones de Gastos de Inversión (documento interno) por los años 2007 a 2009 y 2012, y viii) Presentaciones internas donde se observan las inversiones realizadas en los ejercicios 2012 y 2013, las cuales contienen los presupuestos proyectados, presupuestos reales y sus variaciones en dichos ejercicios.

Que en el Punto N° 1.5.2.2 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 5702 a 5704/vuelta), notificado con arreglo a ley[88] el 30 de mayo de 2017 (foja 5723), la Administración dio cuenta del escrito y documentación presentada por la recurrente, y luego de evaluar aquella concluyó[89] que el importe de S/ 1 847 325,00 califica como costos de producción en los ejercicios en que se incurrieron, por los siguientes motivos:

- Los gastos se han efectuado en plena explotación de la mina, es decir, estos gastos debieron formar parte del costo de producción en los años en que fueron incurridos.

- En el supuesto de que efectivamente fueran gastos de exploración, el contribuyente debió presentar el estudio de factibilidad de la mina y amortizarla de acuerdo a un coeficiente de amortización en base a las reservas probadas y probables de la mina, sin embargo, en la DAC del 2013 declara "0" respecto a los años de vida esperada, lo cual no es correcto porque en la misma DAC en el punto 2.42 se indica las reservas probadas y probables del mineral polimetálico, así como presentar informes y reportes que pongan en evidencia los indicios de mineralización (cateo), informes y reportes que determinen las áreas de posible mineralización por medio de indicaciones químicas y físicas medidas con instrumentos y técnicas de precisión (prospección), informes que demuestren las dimensiones, posición y características mineralógicas, reservas y valores de los yacimientos mineros, así también los presupuestos debidamente aprobados, el estudio de factibilidad y los controles presupuestarios, ya sea mensual, trimestral o anual.

- En el mismo supuesto que lo señalado en el párrafo anterior, no presentó documentación sustentatoria que determine el coeficiente de amortización sobre la vida probable de la mina en base al volumen de las reservadas probadas en aplicación del artículo 75 de la Ley General de Minería a partir de la producción mínima de ley.

Que de acuerdo con el primer párrafo del precitado artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deduciría de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no estuviera expresamente prohibida por dicha ley.

---

[88] Mediante acuse de recibo, en el cual constan los datos de identificación y firma de la persona con la que se entendió la diligencia, de acuerdo con lo previsto por el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario.

[89] Foja 5702.

Que de acuerdo con el inciso o) de la citada norma, son deducibles los gastos de exploración, preparación y desarrollo en que incurran los titulares de actividades mineras, que se deducirán en el ejercicio en que se incurran, o se amortizarán en los plazos y condiciones que señalen la Ley General de Minería y sus normas complementarias y reglamentarias.

Que por su parte, la Norma VI del Título Preliminar del Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería, aprobado por Decreto Supremo N° 014-92-EM, señala que son actividades de la industria minera, las siguientes: cateo, prospección, exploración, explotación, labor general, beneficio, comercialización y transporte minero.

Que según el artículo 8 del citado Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería, la exploración es la actividad minera tendente a demostrar las dimensiones, posición, características mineralógicas, reservas y valores de los yacimientos minerales. La explotación es la actividad de extracción de los minerales contenidos en un yacimiento. Desarrollo es la operación que se realiza para hacer posible la explotación del mineral contenido en un yacimiento.

Que según el artículo 74 de la anotada Ley General de Minería el valor de adquisición de las concesiones, se amortizará a partir del ejercicio en que de acuerdo a ley corresponda cumplir con la obligación de producción mínima, en un plazo que el titular de actividad minera determinará en ese momento, en base a la vida probable del depósito, calculada tomando en cuenta las reservas probadas y probables y la producción mínima obligatoria de acuerdo a ley. El plazo así establecido deberá ser puesto en conocimiento de la Administración Tributaria al presentar la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta correspondiente al ejercicio en que se inicie la amortización, adjuntando el cálculo correspondiente.

Que el anotado artículo 74 de la Ley General de Minería agrega que el valor de adquisición de las concesiones incluirá el precio pagado, o los gastos de petitorio, según el caso. Igualmente, incluirá lo invertido en prospección y exploración hasta la fecha en que de acuerdo a ley corresponda cumplir con la producción mínima, salvo que se opte por deducir lo gastado en prospección y/o exploración en el ejercicio en que se incurra en dichos gastos.

Que a su vez, de conformidad con el artículo 75 de la aludida Ley General de Minería los gastos de exploración en que se incurra una vez que la concesión se encuentre en la etapa de producción mínima obligatoria, podrán deducirse íntegramente en el ejercicio o amortizarse a partir de ese ejercicio, a razón de un porcentaje anual de acuerdo con la vida probable de la mina establecido al cierre de dichos ejercicios, lo que se determinará en base al volumen de las reservas probadas y probables y la producción mínima de ley.

Que este Tribunal en la Resolución N° 06363-9-2019 ha señalado:

> *"(...) que en el "Manual de aplicación práctica de las Normas Internacionales de Información Financiera en el sector minero"[100], publicado por la se señala que las fases del ciclo de vida de un proyecto minero son las siguientes: i) cateo y prospección, ii) exploración geológica, iii) desarrollo y construcción, iv) producción o explotación, y v) cierre y abandono.*
>
> *(...)*
>
> *Que respecto a la etapa de explotación, el mismo manual indica que: "la explotación minera es en sí misma una etapa mucho más específica y particular. Sin embargo, vale la pena aclarar que el mineral*

[100] En la nota de pie N° 16 de la anotada Resolución N° 06363-9-2019 se indicó: "Véase https://www.snmpe.org.pe/informes-y-publicaciones/manual-de-las-niif.html (...)"

extraído de por sí no es comerciable, porque contiene gran cantidad de impurezas y está mezclado con rocas sin valor. Por ese motivo se le somete a un tratamiento para generar valor. La "generación de valor" del mineral se hace mediante distintos procesos (físicos, químicos y/o físico-químicos o hidrometalúrgicos). De estos procesos se obtienen las partes valiosas y se desechan las que no tienen valor comercial. Los contenidos valiosos (metálicos) se obtienen por técnicas que dependerán del tipo de mineral que se está procesando. Finalmente, la refinación y la fundición permiten "purificar" los metales obtenidos, y en este momento recién sirven para su transformación o uso industrial (lingotes, barras, etcétera)".

Que por su parte, señala que los gastos de exploración son todos aquellos desembolsos incurridos antes de empezar el desarrollo de una mina o depósito con el fin de determinar la probable existencia de minerales y obtener su localización, extensión o calidad; asimismo, menciona que entre estos gastos se encuentran gastos de geología, geofísica, perforación, análisis químicos, construcción de galerías exploratorias, etc.[101].

Que este Tribunal en la Resolución N° 06230-3-2016, ha señalado *"Que se entiende por "gastos de desarrollo" -por regla- a aquellas actividades ejecutadas con posterioridad a la etapa de exploración y destinadas a hacer posible la explotación del mineral contenido en el yacimiento, es decir, trabajos previos al inicio de la producción tales como la remoción de tierra, escombro, roca, desperdicio, desmonte y/o material estéril (desbroce), las perforaciones, las voladuras, la construcción de galerías, rampas, túneles, caminos internos, etc., en general, el conjunto de operaciones necesarias para tener acceso a las reservas o depósitos de mineral desde la superficie.*

*Que sin perjuicio de lo expuesto, **es posible que estando el yacimiento minero en etapa de explotación o producción, la empresa minera realice actividades propias de las etapas de exploración y desarrollo respecto de nuevas reservas de mineral**, para extender la vida útil de la mina o ampliar su producción más allá de lo originalmente proyectado y/o que las labores de desbroce dentro del proceso de extracción de mineral, adicionalmente sirvan para mejorar los accesos a los cuerpos mineralizados susceptibles de explotación en periodos futuros, situaciones que deberán ser acreditadas por el contribuyente en cada caso en particular".* (Subrayado y énfasis agregado).

Que conforme se advierte del documento denominado "Comprobante de Información Registrada", la recurrente es una persona jurídica que tiene como actividad económica principal la extracción de minerales metalíferos no ferrosos – CIIU 13200 (foja 6327).

Que de la revisión a la Resolución Directoral N° 144-79-EM-DC del 24 de julio de 1979 (fojas 904 a 906), así como a las Declaraciones Anuales Consolidadas[102] de los años 2004 a 2013 que obran a fojas 4413 a 4764, se aprecia que la Unidad Económica y Administrativa Vinchos se encontraba en etapa de explotación durante el periodo fiscalizado[103].

Que de autos se observa que la Administración en un extremo sustentó su reparo en el hecho de que el desembolso calificado por la recurrente como gastos de exploración forman parte del costo de producción, debido a que dichos gastos se efectuaron en plena etapa de explotación de la mina, gastos que, a su vez, debieron formar parte del costo de producción en los años en que fueron incurridos[104].

---

[101] (2003). "Implicancias de las normas contables en la aplicación del Impuesto a la Renta acerca de los gastos mineros de exploración, preparación y desarrollo". *Cuadernos Tributarios*, 28. Lima. Pág. 121. Recuperado de: http://www.ifaperu.org/uploads/articles/13_08_CT28_ERS.pdf.

[102] Presentadas por la recurrente ante el Ministerio de Energía y Minas.

[103] Tal como lo señala la propia Administración a foja 5703/vuelta, y que la recurrente no cuestiona este aspecto.

[104] Tal como se aprecia a foja 5702.

Que sobre el particular, tal como se ha indicado precedentemente, este Tribunal señaló en la Resolución N° 06230-3-2016, que es posible que, estando el yacimiento minero en etapa de explotación o producción, la empresa minera realice actividades propias de las etapas de exploración y desarrollo respecto de nuevas reservas de mineral, contrariamente a lo señalado por la Administración al sustentar su reparo.

Que sin embargo, la Administración durante la fiscalización efectuada y al momento de establecer el monto del reparo por el importe de S/ 1 847 325,00; no sustentó adecuadamente su reparo ya que ante las evidencias documentarias presentadas por la recurrente se limitó a indicar en el Resultado del Requerimiento N° (fojas 5703/vuelta),: *"Ahora bien, respecto de los informes, reportes y memorias presentadas que, a juicio del contribuyente evidencian los indicios de mineralización, determinan las áreas de posible mineralización demuestran las dimensiones, posición, y características minerológicas, reservas y valores de los yacimientos mineros, así como los presupuestos debidamente aprobados y los controles presupuestarios; debe indicarse que dicha información corresponde a la yacimiento minero que se encontraba en actividad productiva mucho antes que adquiera a la ; como se puede corroborar en la Resolución Directoral N° 144-79-EM-DC". (subrayado agregado)*

Que como se advierte, no hubo un análisis para establecer del porque los conceptos reparados no constituían gastos de exploración teniendo en cuenta que ello puede presentarse aun cuando se está en etapa de explotación, dado que dicho hecho no cierra la posibilidad de que pueda darse la otra actividad minera, lo cual resultaba necesario establecer en forma indubitable en este caso, ya que a partir de ello se podrá establecer el monto que corresponda deducir como gasto del ejercicio o se podrá calcular el monto que corresponda amortizar de acuerdo con la vida probable de la mina[105]-[106]; en tal sentido, el reparo no está debidamente sustentado, por lo que corresponde dejarlo sin efecto y revocar la resolución apelada en este extremo.

Que estando al sentido del fallo carece de objeto emitir pronunciamiento respecto de los demás argumentos formulados por la recurrente, en este extremo.

3.3.2. Amortización de gastos de exploración en etapa de explotación (intereses por préstamos).

Que del Anexo N° 1.1 y 1.5 a la Resolución de Determinación N° (fojas 6214, 6222/vuelta y 6247), se advierte que la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, por el importe de S/ 223 125,00, al desconocer la amortización de gastos de exploración en etapa de explotación (intereses por préstamos), señalando como base legal y sustento, entre otros, en el primer y último párrafos de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario[107] y el Requerimiento N° y su resultado.

Que tal como se aprecia del Punto N° 1.5.2.1 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 5704 y 5705) notificado con arreglo a ley[108] el 30 de mayo de 2017 (foja 5723), la Administración sustentó su reparo señalando que[109]:

---

[105] Mas aun teniendo en cuenta que el reparo también se sustenta en el hecho de que la recurrente habría utilizado un porcentaje de amortización, que no se encuentra arreglado a ley.

[106] Que este Tribunal en la Resolución N° 05826-1-2019 ha señalado que: *"(...) los contribuyentes deben contar con la documentación que acredite que los desembolsos incurridos califican como gastos de exploración y, por ende, si pueden acogerse al tratamiento tributario previsto por el artículo 75° de la Ley General de Minería; del mismo modo, la citada documentación debe permitir conocer el valor por el que fueron incurridos los desembolsos calificados como gastos de exploración, pues a partir de dicho valor se podrá establecer el monto que corresponda deducir como gasto del ejercicio o se podrá calcular el monto que corresponda amortizar de acuerdo con la vida probable de la mina"*. (Subrayado agregado).

[107] Tal como se aprecia a foja 6214.

[108] Mediante acuse de recibo, en el cual constan los datos de identificación y firma de la persona con la que se entendió la diligencia, de acuerdo con lo previsto por el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario.

[109] Foja 5704.

"Al efectuarse la recalificación de acuerdo al primer y último párrafo de la Norma XVI del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código tributario, al determinarse la verdadera naturaleza del hecho imponible, que los préstamos efectuados por su vinculada Volcan a Vinchos no son tales sino ***Aportes de Capital*** *y por consiguiente no procede su deducción de intereses por préstamos como se indica a continuación:*

Cuadro N° 06
Intereses por Préstamos de su Vinculada a Vinchos

Concepto	2010 S/.	2011 S/.	2012 S/.	2013 S/.	Acumulado al 2013 S/.
Gastos por intereses por préstamos de afiliadas	2,231,254				2,231,254
Porcentaje de amortización	10%	10%	10%	10%	10%
Monto reparado en el ejercicio 2013 S/.	**223,125**	**0.00**	**0.00**	**0.00**	**223,125**

Que en ese sentido, al haberse dejado sin efecto el reparo vinculado al gasto por intereses de préstamos recalificados como aportes de capital, también corresponde dejar sin efecto aquel vinculado a la amortización de gastos de exploración en etapa de explotación **(intereses por préstamos),** debiendo, igualmente, revocarse la apelada en este extremo.

Que estando al sentido del fallo, carece de relevancia emitir pronunciamiento respecto de los demás argumentos expuestos por la recurrente en este extremo.

3.4. Reparo a la amortización de gastos de desarrollo en etapa de explotación (activo fijo):

Que del Anexo N° 1.1 y 1.5 a la Resolución de Determinación N° (fojas 6196 a 6211/vuelta y 6247), se advierte que la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013 por gastos de desarrollo denominado: " ", los que debieron ser considerados como activos fijos, por el importe de S/ 8 213 254,00[110], sustentándose entre otros, en los Requerimientos N° y y sus resultados, y señalando como base legal el inciso o) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y los artículos 8 y 75 de la Ley General de Minería[111].

Que mediante el Punto N° 8 del Anexo N° 01 del Requerimiento N° (fojas 5936 a 5938 y 5950), notificado con arreglo a ley[112] el 7 de abril de 2016 (foja 5951), la Administración señaló que respecto a la provisión contable contenida en el Libro Diario compuesto, entre otros, por gastos de desarrollo se tiene que la recurrente no cumplió con presentar medios probatorios objetivos para su deducción como amortización de intangibles en el ejercicio 2013 y si dichos gastos se encuentran dentro de la aplicación de la normatividad correspondiente (artículos 74 y 75 de la Ley General de Minería), por lo que le requirió[113] fundamentar sus descargos, adjuntando la documentación sustentatoria correspondiente; debiendo presentar para ello, el detalle de los intangibles amortizables, el costo determinado por cada tipo de intangible, adjuntar la documentación de las Declaraciones Anuales Consolidadas, identificación y ubicación de sus derechos mineros, las inversiones realizadas, la declaración de acreditación de la producción mínima en la que se determine los intangibles amortizables ya sea entre otros, en etapa de desarrollo.

Que en respuesta, al citado requerimiento mediante escrito presentado el 5 de mayo de 2016 (fojas 1223 a 1233), la recurrente señaló[114] que no es correcto lo alegado por la Administración en cuanto indica que no

---

[110] Foja 6199.
[111] Foja 6196.
[112] Mediante acuse de recibo, en el cual constan los datos de identificación y firma de la persona con la que se entendió la diligencia, de acuerdo con lo previsto por el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario.
[113] Foja 5950.
[114] Foja 1225.

cumplió con presentar la documentación que sustente la deducción de la amortización de intangibles, toda vez, que el auditor le solicitó una muestra seleccionada de operaciones, la cual no incluyó la amortización de intangibles, habiendo indicado dicho funcionario que posteriormente se verificaría una próxima muestra la cual nunca se realizó, sin embargo, a pesar del volumen de la misma pone a disposición de la Administración la documentación de sustento para su verificación.

Que en el Punto N° 8 del Anexo N° 01 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 5850 a 5873), notificado con arreglo a ley[115] el 21 de julio de 2016 (foja 5925), la Administración dio cuenta del escrito presentado por la recurrente, y señaló que[116] los gastos de desarrollo que se dieron de alta durante el año 2011, la recurrente los amortizó en su totalidad en el tercer año, es decir los consideró como gastos deducibles en el ejercicio 2013 por el importe de S/ 8 213 254,00[117], siendo que, en el supuesto que dichos desembolsos sean considerados como "Gastos de Desarrollo", la recurrente cometió un error, dado que, debió considerar su deducción total en el año 2011 o amortizarlo en el ejercicio 2011 y en los años siguientes en un máximo de dos (2) años adicionales y no al 100% en el año 2013, por lo que dicha amortización no es deducible en el citado ejercicio 2013. Asimismo, indicó que desde ejercicios anteriores al año 2011, la Unidad Minera se encontraba desarrollando actividades de extracción de minerales, de ese modo, si bien los desembolsos cumplirían con las características de haber sido efectuados por el titular de la actividad minera y que dichas inversiones permitieron seguir explotando el yacimiento minero y la producción comercial de la mina, sin embargo, al no ser parte de una etapa anterior a la explotación, no se cumple con la condición de efectuarse antes de la etapa de explotación o producción del yacimiento minero, por lo que procedió a reparar dichos gastos.

Que posteriormente, mediante el Punto N° 6 del Anexo N° 01 del Requerimiento N° (foja 5840), notificado con arreglo a ley[118] el 21 de julio de 2016 (foja 5845), la Administración señaló que en virtud del Resultado del Requerimiento N° (numeral 8) se procedió a reparar los desembolsos considerados por la recurrente como gastos de desarrollo, por lo que le solicitó que presente sus descargos adjuntando la documentación correspondiente, que sustente el gasto provisionado por el importe de S/ 8 213 254,00, toda vez, que ha considerado como gastos de desarrollo a las rampas construidas, las cuales debieron activarse y depreciarse, puesto que dichos bienes facilitan y disminuyen el tiempo del transporte del mineral desde la mina hasta la planta procesadora.

Que en respuesta, al citado requerimiento mediante escritos presentado el 25 de agosto y 14 de octubre de 2016 (fojas 1928 a 1955 y 3970 a 3973), la recurrente señaló[119] que los gastos provisionados por el Importe de S/ 8 213 254,00, corresponden a la construcción de los bienes denominados: los cuales constituyen gastos de desarrollo, toda vez, que tienen como finalidad permitir el acceso al mineral, siendo que, dichas rampas no son más que excavaciones subterráneas llevadas a cabo para acceder a vetas con contenido mineralógico, además que, en el "*Anexo IV – Cumplimiento Mensual del Programa de Explotación y Desarrollo*" de las Declaraciones Mineras Estadísticas Mensuales (ESTAMIN) que se presentan ante el Ministerio de Energía y Minas, se indica que solo es posible ingresar información vinculada a rampas durante la etapa de desarrollo, por lo que los citados gastos califican como gastos de desarrollo de acuerdo con lo dispuesto por la Ley General de Minería, al tener como objetivo el acceso a vetas de mineral.

---

[115] Mediante acuse de recibo, en el cual constan los datos de identificación y firma de la persona con la que se entendió la diligencia, de acuerdo con lo previsto por el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario.

[116] Fojas 5851, 5855, 5858 y 5859.

[117] Si bien a foja 5858 la Administración hace referencia a la suma de S/ 10 405 539,60, este importe es la suma de los gastos a los que calificó como gastos por desembolso de activos por S/ 8 213 254,00 y a los gastos por desarrollo minero por S/ 2 192 286,00, tal como se advierte a foja 5855.

[118] Mediante acuse de recibo, en el cual constan los datos de identificación y firma de la persona con la que se entendió la diligencia, de acuerdo con lo previsto por el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario.

[119] Tal como se aprecia a fojas 1928 a 1935.

Que en el Punto N° 6 del Anexo N° 01 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 5751 a 5777), notificado con arreglo a ley[120] el 30 de enero de 2017 (foja 5839), la Administración dio cuenta del escrito y documentación presentada por la recurrente, y luego de evaluar aquella concluyó[121] que si bien los desembolsos cumplirían con la características de haber sido efectuados por el titular de la actividad minera y que dichas inversiones le permitieron seguir explotando el yacimiento minero y la producción comercial de la mina, sin embargo, al no ser parte de una etapa anterior a la explotación, no se cumple con la condición de efectuarse antes de la etapa de explotación o producción del yacimiento minero, por lo que los desembolsos para la construcción y ampliación de las
se efectuaron cuando la Unidad Minera se encontraba en la etapa de explotación y producción, es decir que las erogaciones se produjeron cuando la recurrente se encontraba en plena actividad de extracción de los minerales, por lo tanto, los citados desembolsos no constituyen gastos de desarrollo; siendo que, aquellos gastos debieron ser considerados como activos fijos. Asimismo, señaló que los citados gastos de desarrollo que se dieron de alta en el ejercicio 2011, la recurrente los amortizó en su totalidad en el tercer año, es decir, consideró como gasto deducible en su totalidad en el año 2013, por lo que, en el supuesto caso que dichos gastos sean considerados como gastos de desarrollo, el contribuyente no aplicó el procedimiento de amortización establecido en el artículo 75 de la Ley General de Minería, debido a que debió considerar su deducción total en el año 2011 o amortizarlo en el ejercicio 2011 y en los años siguientes en un máximo de dos (2) adicionales y no al 100% en el ejercicio 2013, en dicho sentido dicha amortización no es deducible en el ejercicio 2013; por lo que procedió a reparar el importe de S/ 8 213 254,00.

Que finalmente, con Requerimiento N° y Anexo N° 01 (fojas 5724 y 5725), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, notificado con arreglo a ley[122] el 3 de febrero de 2017 (foja 5726), la Administración solicitó a la recurrente para que presente sus descargos, adjuntando la documentación correspondiente, respecto de la observación efectuada a la amortización por concepto de gastos de desarrollo por la construcción de las ', por el importe de S/ 8 213 254,00; señalado a su vez, que dichos bienes califican como activos.

Que con escrito del 20 de marzo de 2017[123], la recurrente reiteró que los citados desembolsos por la edificación de las mencionadas rampas, por la suma de S/ 8 213 254,00, corresponden a gastos de desarrollo, indicando a su vez, que se entiende por gastos de desarrollo a aquellas actividades ejecutadas con posterioridad a la etapa de exploración y destinadas a hacer posible la explotación del mineral contenido en el yacimiento, es decir trabajos previos al inicio de la producción tales como remoción de tierra, escombros, construcción de galerías, rampas, entre otros; siendo además, que es posible que estando el yacimiento minero en etapa de explotación o producción, la empresa minera realice actividades propias de las etapas de exploración y desarrollo respecto de nuevas reservadas de mineral, para extender la vida útil de la mina o ampliar su producción más allá de lo originalmente proyectado. Añade, que el segundo párrafo del artículo 75 de la Ley General de Minería faculta al contribuyente a aplicar el sistema de amortización de los gastos de desarrollo, según estimaciones que el propio contribuyente determine hasta un máximo de tres ejercicios, por lo que no existe impedimento legal para que haya decidido amortizar los citados gastos en el ejercicio 2013, dado que, el propósito de dicha norma es reconocer que cada empresa minera puede tener una realidad diferente, la cual debe ser evaluada caso por caso, facultándose en consecuencia al titular de la actividad minera a decidir respecto del sistema de amortización que considere más adecuado a su realidad económica.

---

120 Mediante acuse de recibo, en el cual constan los datos de identificación y firma de la persona con la que se entendió la diligencia, de acuerdo con lo previsto por el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario.

121 Fojas 5755 a 5758 y 5767.

122 Mediante acuse de recibo, en el cual constan los datos de identificación y firma de la persona con la que se entendió la diligencia, de acuerdo con lo previsto por el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario.

123 Fojas 5699 a 5701 y 5702/vuelta.

Que en el Punto N° 1.6.1 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 5694 a 5697/vuelta), notificado con arreglo a ley[124] el 30 de mayo de 2017 (foja 5723), la Administración dio cuenta del escrito presentado por la recurrente e indicó que[125] los desembolsos para la construcción y ampliación de las "[illegible]", se efectuaron cuando la Unidad Minera se encontraba en la etapa de explotación y producción del mencionado yacimiento minero, es decir, las erogaciones se produjeron cuando la recurrente se encontraba en plena actividad de extracción de los minerales contenidos en el referido yacimiento minero, por lo que lo mencionados desembolsos no constituyen gastos de desarrollo, sino que califican como activos fijos, siendo, además, que los gastos de desarrollo podrán deducirse íntegramente en el ejercicio en que se incurran o amortizarse en dicho ejercicio y en los siguientes hasta un máximo de dos adicionales; por lo que procedió a reparar la suma de S/ 8 213 254,00, por la deducción efectuada por la recurrente mediante la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, correspondiente a la amortización del activo considerado como un gasto de desarrollo.

Que de lo anteriormente expuesto, la controversia radica en determinar: i) Si los citados desembolsos constituyen gastos de desarrollo, y ii) De ser afirmativa, si se encuentra arreglado a ley que los gastos incurridos en el año 2011, debieron deducirse al 100% en el año 2013.

Que de acuerdo al primer párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, anteriormente glosado, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deduciría de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no estuviera expresamente prohibida por dicha ley.

Que de acuerdo con el inciso o) del citado artículo 37 de la precitada Ley del Impuesto a la Renta, también anteriormente glosado, son deducibles los gastos de exploración, preparación y desarrollo en que incurran los titulares de actividades mineras, que se deducirán en el ejercicio en que se incurran, o se amortizarán en los plazos y condiciones que señalen la Ley General de Minería y sus normas complementarias y reglamentarias.

Que por su parte, la Norma VI del Título Preliminar de la Ley General de Minería, señala que son actividades de la industria minera, las siguientes: cateo, prospección, exploración, explotación, labor general, beneficio, comercialización y transporte minero.

Que el artículo 8 de la Ley General de Minería dispone que la exploración es la actividad minera tendente a demostrar las dimensiones, posición, características mineralógicas, reservas y valores de los yacimientos minerales; la explotación es la actividad de extracción de los minerales contenidos en un yacimiento; y el desarrollo es la operación que se realiza para hacer posible la explotación del mineral contenido en un yacimiento.

Que asimismo, el segundo párrafo del artículo 75 de la referida ley establece que los gastos de desarrollo y preparación que permitan la explotación del yacimiento por más de un ejercicio, podrán deducirse íntegramente en el ejercicio en que se incurran o, amortizarse en dicho ejercicio y en los siguientes hasta un máximo de 2 (dos) adicionales.

Que de lo señalado se tiene que respecto a los "gastos de desarrollo" se ha otorgado un tratamiento tributario especial mediante el artículo 75 de la Ley General de Minería en concordancia con el inciso o) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, toda vez que permiten al titular de la actividad minera deducir tales gastos en el ejercicio en que se incurren o amortizarlos en un plazo máximo de tres períodos.

---

[124] Mediante acuse de recibo, en el cual constan los datos de identificación y firma de la persona con la que se entendió la diligencia, de acuerdo con lo previsto por el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario.

[125] Fojas 5694 y 5695.

Que para definir los alcances del concepto "gastos de desarrollo", cabe señalar que en el "Manual de aplicación práctica de las Normas Internacionales de Información Financiera en el sector minero"[126], publicado por la Sociedad Nacional de Minería, Petróleo y Energía, se señala que las fases del ciclo de vida de un proyecto minero son las siguientes: i) cateo y prospección, ii) exploración geológica, iii) desarrollo y construcción, iv) producción o explotación y v) cierre y abandono.

Que sobre la etapa de desarrollo, el referido manual señala que: *"en esta fase se concluye la planificación y se ejecutan los trabajos de infraestructura necesarios para la explotación. Es claro que los trabajos dependerán del método de extracción, así como de la infraestructura para el transporte del mineral. El estudio de factibilidad permitirá seleccionar el método de explotación (subterráneo o tajo abierto), de acuerdo con las características del yacimiento y su viabilidad. La técnica de extracción subterránea se emplea, generalmente, cuando el mineral se encuentra a mucha profundidad. Por el contrario, si el yacimiento está cerca de la superficie, su tamaño es muy grande o se encuentra diseminado (esparcido), se usa la técnica de extracción a tajo abierto. Todo se planifica antes de extraer el primer gramo de mineral"*.

Que agrega que: *"desarrollo es la operación que se realiza para posibilitar la explotación del mineral contenido en un yacimiento. En la etapa de desarrollo se ejecutan los trabajos previos para llegar al mineral desde la superficie. Los trabajos varían dependiendo de si se trata de una mina subterránea o a tajo abierto. En el caso de una mina subterránea se realizan trabajos para llegar hasta el mineral mediante galerías (túneles horizontales), chimeneas (túneles verticales o inclinados que no se comunican a superficie), piques (túneles verticales que salen a la superficie), rampas (túneles en forma de espiral), etcétera. En el caso de minas a tajo abierto se realiza el stripping (o desbroce), que consiste en la remoción del material estéril con la finalidad de acceder al cuerpo mineralizado. También se consideran los cambios de acceso al recurso mineral"*.

Que en el "Manual de Minería"[127], publicado por Estudios se indica que el desarrollo *"es la operación que se realiza para hacer posible la explotación del mineral contenido en un yacimiento. Consiste en los trabajos previos que se realizan para llegar al mineral desde la superficie, en otras palabras, significa establecer los accesos a las reservas minerales y prepararlas para su producción comercial. Si el proyecto es una mina subterránea se realizan trabajos de desarrollo para llegar hasta el mineral mediante galerías (túneles horizontales), chimeneas (túneles verticales o inclinados que no se comunican a superficie), piques (túneles verticales que salen a la superficie), rampas (túneles en forma de espiral), etc. Posteriormente se realizan trabajos de preparación es decir se diseña en el terreno la forma de cómo extraer el mineral estableciendo un método de minado. Al túnel principal de la mina se denomina comúnmente como socavón. En el caso de minas superficiales se realiza inicialmente un trabajo de desencape (sacar el material estéril que se encuentra encima del mineral) hasta llegar a la mena, posteriormente se realizan labores de acceso para la extracción del mineral y desmonte"*.

Que asimismo, señala que: *"los gastos de desarrollo son todos aquellos desembolsos necesarios para llevar el descubrimiento a una etapa de producción -comercial- que principalmente tienen que ver con trabajos para remover la tierra, excavar y construir caminos y túneles de acceso al depósito"*[128].

Que además, precisa que: *"el desarrollo es legalmente parte de las atribuciones del concesionario y puede darse tanto en la fase de exploración como la de explotación"*[129].

---

[126] Documento electrónico al que se puede acceder en el siguiente enlace: http://www.snmpe.org.pe/informes-y-publicaciones/manual-de-las-niif.html.

[127] Véase en el siguiente enlace: http://proesmin.com/Manual/Mineria/Manual_Mineria.pdf.

[128] (2003). "Implicancias de las normas contables en la aplicación del Impuesto a la Renta acerca de los gastos mineros de exploración, preparación y desarrollo". *Cuadernos Tributarios*, N° 28. Lima. Pág. 121. Puede verse en el siguiente link: https://ifaperu.org/wp-content/uploads/2020/07/13_08_ct28_ers.pdf.

[129] (2012). *Derecho Minero y Concesión*, cuarta edición. Lima: San Marcos. Pág. 66.

Que el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC[130]), en su documento emitido para comentarios en torno a la Industria Extractiva, con relación al desarrollo, señala que: *"Establece el acceso a la reserva del mineral y otras actividades preparatorias para iniciar la producción. En la industria minera, puede incluir: excavaciones permanentes, desarrollo de pasivos y galerías, construcción de carreteras y túneles, remoción de escombros y residuos de la roca, entre otros. En la industria minera, el término de fase de desarrollo no incluye la instalación de infraestructura, maquinaria, equipos e instalaciones. La instalación de dichos activos se refiere a menudo como la fase de construcción, aunque el desarrollo y la construcción puede producirse simultáneamente"*[131].

Que atendiendo a lo expuesto, este Tribunal en la Resolución N° 06230-3-2016, ha señalado *"Que se entiende por "gastos de desarrollo" -por regla- a aquellas actividades ejecutadas con posterioridad a la etapa de exploración y destinadas a hacer posible la explotación del mineral contenido en el yacimiento, es decir, trabajos previos al inicio de la producción tales como la remoción de tierra, escombro, roca, desperdicio, desmonte y/o material estéril (desbroce),* ***las perforaciones, las voladuras, la construcción de galerías, rampas, túneles, caminos internos, etc., en general, el conjunto de operaciones necesarias para tener acceso a las reservas o depósitos de mineral desde la superficie.***

Que sin perjuicio de lo expuesto, ***es posible que estando el yacimiento minero en etapa de explotación o producción, la empresa minera realice actividades propias de las etapas de exploración y desarrollo respecto de nuevas reservas de mineral****, para extender la vida útil de la mina o ampliar su producción más allá de lo originalmente proyectado y/o que las labores de desbroce dentro del proceso de extracción de mineral, adicionalmente sirvan para mejorar los accesos a los cuerpos mineralizados susceptibles de explotación en periodos futuros, situaciones que deberán ser acreditadas por el contribuyente en cada caso en particular".* (Subrayado y sombreado agregado).

Que de la Resolución de Determinación N° se observa que el motivo determinante del reparo de la Administración es que los desembolsos efectuados por la recurrente para la construcción de las , se efectuaron cuando la unidad minera se encontraba en las etapas de explotación y producción, por lo que considera que no podían calificar como gastos de desarrollo, pues dichos gastos debieron ser efectuados antes de la etapa de explotación del yacimiento minero, calificando en cambio como un activo fijo, sin cuestionar la fehaciencia de tales desembolsos, tal como se aprecia a foja 6198/vuelta[132]-[133].

Que como puede observarse, las partes no cuestionan la existencia de las rampas y su erogación efectuada en el año 2011.

---

[130] Por sus siglas en inglés: International Accounting Standards Committee.

[131] Citado por (2013). "Problemática en torno al tratamiento tributario de los gastos de desarrollo en la actividad minera", *Ius et Veritas*, N° 46. Pág. 380.

[132] Nótese que en el Anexo N° 1.5 a la Resolución de Determinación N° (foja 6198/vuelta) la Administración señaló: *"En consecuencia, se advierte que los desembolsos para la Construcción y Ampliación de las se efectuaron cuando la Unidad Minera se encontraba en la etapa de explotación y producción del mencionado yacimiento minero, es decir, que las erogaciones se produjeron cuando el contribuyente se encontraba en plena actividad de extracción de los minerales contenidos en el yacimiento minero. Por lo tanto, los desembolsos para la construcción y ampliación de la ".* ***no constituyen gastos de desarrollo****"*.

[133] Téngase en cuenta además que la Administración en la resolución apelada señaló (fojas 6261 y 6262/vuelta): *"Que ahora bien, dichos desembolsos aplicados en las rampas , las cuales permitieron y posibilitaron el acceso al yacimiento minero, no constituyen gastos de desarrollo toda vez que no se efectuaron antes de la etapa de explotación o producción del yacimiento minero. (...) Que, en consecuencia, los desembolsos por la suma de S/ 8,213,254.00 para la construcción de las rampas no constituyen gastos de desarrollo ya que no fueron efectuados antes de la etapa de explotación del yacimiento minero, por lo que se mantiene este reparo siendo su naturaleza la de un activo fijo (...)".* (Subrayado agregado).

Que de autos se observa que la Administración sustentó su reparo en que la recurrente se encontraba en etapa de explotación de la Unidad Minera Vinchos y que los desembolsos realizados por la recurrente si bien tenían como objetivo permitir el acceso a los cuerpos mineralizados del yacimiento minero, sin embargo, estos se efectuaron cuando la unidad minera se encontraba en las etapas de explotación y producción (fojas 6197/vuelta y 6199).

Que sobre el particular, tal como se ha señalado precedentemente, este Tribunal señaló en la Resolución N° 06230-3-2016, sobre los alcances del concepto "gastos de desarrollo" aludido en el artículo 75 de la Ley General de Minería en concordancia con el inciso o) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, que se entiende por gastos de desarrollo al conjunto de operaciones necesarias para tener acceso a las reservas o depósitos de mineral desde la superficie y que es posible que estando el yacimiento minero en etapa de explotación o producción, la empresa minera realice actividades propias de las etapas de exploración y desarrollo respecto de nuevas reservas de mineral, así como también en la doctrina se ha señalado que las actividades de desarrollo son llevadas a cabo, en su generalidad, antes del inicio de la etapa de explotación del yacimiento minero, pero pueden darse tanto en la fase de exploración como en la de explotación, contrariamente a lo señalado por la Administración al sustentar su reparo.

Que ahora bien, la propia Administración al efectuar la observación señala con relación a las y indica que se constituyen por túneles y chimeneas de ventilación, entre otros, por lo que las erogaciones efectuadas con relación a dichas rampas sí constituyen gastos de desarrollo de acuerdo a los criterios jurisprudenciales antes mencionadas y la doctrina especializada.

Que en efecto, es la propia Administración que en el Resultado del Requerimiento N° indica que una "rampa" es un túnel o una galería inclinados que sirve de acceso para transportar el mineral producido a la planta procesadora, disminuyendo los costos de producción y aumenta la productividad de la mina, sirviendo también a las labores mineras, desde la superficie, o como conexión entre niveles de una mina subterránea.

Que en tal sentido, resultaba aplicable a la recurrente el tratamiento tributario para gastos de desarrollo previsto en el artículo 75 de la Ley General de Minería en concordancia con el inciso o) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que sin embargo, ahora procede determinar si los gastos de desarrollo incurridos en el año 2011, pueden ser deducidos íntegramente al 100% en el año 2013, como afirma la recurrente.

Que al respecto, resulta indispensable traer a colación lo señalado en el segundo párrafo del artículo 75 del precitado Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería, que establece que los gastos de desarrollo y preparación que permitan la explotación del yacimiento por más de un ejercicio, podrán deducirse íntegramente **en el ejercicio en que se incurran o, amortizarse en dicho ejercicio y en los siguientes hasta un máximo de dos adicionales**, precisándose en el tercer párrafo que el contribuyente deberá optar en cada caso por uno de los sistemas de deducción al cierre del ejercicio en que se efectuaron los gastos, comunicando su elección a la Administración al tiempo de presentar la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta, indicando, en su caso, el plazo en que se realizará la amortización y el cálculo realizado; y que la opción a que se refiere este artículo y el artículo anterior, se ejercitará respecto de los gastos de cada ejercicio, siendo que escogido un sistema, éste no podrá ser variado respecto de los gastos del ejercicio.

Que es pertinente señalar que este Tribunal mediante la Resolución N° 01710-3-2019 respecto del mismo tipo de gastos de desarrollo, anotó que *"(...) cabe indicar que si bien en el artículo 75 de la Ley General de Minería no se señala expresamente que la aludida amortización de los gastos de desarrollo deba ser lineal o proporcional, en la medida que el procedimiento allí regulado en el caso de la segunda opción - la amortización en el ejercicio en que se incurre en los gastos de desarrollo y en los siguientes hasta un*

máximo de dos adicionales- arroja un número de años, se concluye que es ese el metodo optado por la Ley General de Mineria."

Que lo expuesto es concordante con lo establecido en la Resolución N° 09352-9-2021 que ha señalado: *"Que en ese sentido, al haber optado la recurrente por la amortización de los gastos de desarrollo hasta en un plazo de tres (3) años, correspondia que aquella amortizara los gastos incurridos en forma lineal, por lo que resulta procedente la observación efectuada por la Administración respecto al procedimiento o metodología de cálculo de la amortización anual por gastos de desarrollo, debiendo mantenerse el reparo en este extremo."*

Que igualmente, la Resolución N° 04886-3-2020 concluyó que "*...de las normas y criterio antes expuestos se concluye que respecto a los gastos de desarrollo que permiten la explotación del yacimiento minero por más de un ejercicio, se ha otorgado un tratamiento tributario especial mediante el artículo 75 de la Ley General de Mineria, en concordancia con el inciso o) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, toda vez que se permite al titular de la actividad minera, a su opción, deducir tales gastos en el ejercicio en que se incurren o, amortizarlos en dicho ejercicio y en los siguientes hasta un máximo de dos adicionales, comunicando al presentar la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio en que se realizaron los gastos, el plazo en que se realizaría la amortización y el cálculo correspondiente, no pudiendo variar la mecánica adoptada una vez efectuada dicha comunicación, criterio que ha sido recogido por este Tribunal en la Resolución N° 21753-11-2012.*"

Que de las normas y criterio antes expuestos se concluye que respecto a los gastos de desarrollo que permiten la explotación del yacimiento minero por más de un ejercicio, se ha otorgado un tratamiento tributario especial mediante el artículo 75 de la Ley General de Minería, en concordancia con el inciso o) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, toda vez, que se permite al titular de la actividad minera, a su opción, deducir tales gastos en el ejercicio en que se incurren o, amortizarlos en dicho ejercicio y en los siguientes hasta un máximo de dos adicionales, comunicando al presentar la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio en que se realizaron los gastos, el plazo en que se realizaría la amortización y el cálculo correspondiente, no pudiendo variar la mecánica adoptada una vez efectuada dicha comunicación, criterio que ha sido recogido por este Tribunal en la Resolución N° 21753-11-2012.

Que de la documentación que obra en autos no se advierte que la recurrente haya comunicado a la Administración el plazo en que se realizará la amortización y el cálculo realizado respecto de los mencionados gastos de desarrollo, lo que tampoco se advierte de la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011 (fojas 5624 a 5629), mas aun teniendo en cuenta, que la propia recurrente en su recurso de apelación indica que: *"(...) resulta evidente que ha fundamentado adecuadamente su derecho a la amortización de los gastos de desarrollo en el ejercicio 2013 (...)"*, tal como se aprecia a foja 6279.

Que en tal sentido, al tratarse de la amortización de gastos incurridos en el ejercicio 2011, la recurrente debia amortizar dichos gastos de manera integra en tal ejercicio, o en los ejercicios 2011, 2012 y 2013, esto último en el supuesto que hubiera optado por la segunda alternativa de amortización, conforme con lo previsto en las normas precitadas, y no hacerlo íntegramente en el ejercicio 2013 como se verifica a fojas 1935, 5572, 6200/vuelta y 6211/vuelta en las que se aprecia que los gastos por tal concepto fueron amortizados en el anotado ejercicio 2013, por la suma de S/ 8 213 254,00, monto reparado por la Administración.

Que en consecuencia, el reparo formulado se encuentra arreglado a ley, por lo que procede mantenerlo y confirmar la apelada en este extremo[134].

[134] Similar criterio ha sido expuesto por este Tribunal, entre otras, en la Resolución N° 21753-11-2012.

Que al respecto cabe indicar que como se ha indicado precedentemente, la recurrente pretende deducir gastos de desarrollo en el ejercicio materia de acotación, deducción que debe ajustarse a la normatividad dispuesta en el citado artículo 75 de la Ley General de Minería, careciendo de sustento su alegato referido a que dicha norma no contiene el supuesto de hecho correspondiente al caso materia de autos.

Que tal como se evidencia de las normas citadas, la aplicación de lo dispuesto en la Ley General de Minería respecto de los gastos de desarrollo no es optativa, como pretende la recurrente, sino imperativa[135].

Que en atención a las consideraciones antes expuestas, no resulta atendible lo alegado por la recurrente acerca de que se ha vulnerado el principio de legalidad, puesto que se estaría creando un requisito o una condición adicional no contemplada en norma legal alguna únicamente con el propósito de cuestionar la imputación del gasto, así como que se estaría efectuando una interpretación extensiva, que transgrede lo previsto por la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario[136].

Que teniendo en cuenta lo expuesto, carecían de sustento argumentos en el sentido que con fines de la determinación del Impuesto a la Renta no existía impedimento legal para que haya amortizado los gastos de desarrollo en el ejercicio fiscalizado bajo los porcentajes más eficientes para su modelo de negocio, que estaba facultada a decidir el sistema de imputación de gastos, que considerase más adecuado a su realidad y los porcentajes que estimase pertinentes.

3.5. Reparo a la amortización de gastos de desarrollo en etapa de explotación (costo de producción):

Que del Anexo N° 1.1 y 1.5 a la Resolución de Determinación N° (fojas 6193 a 6196 y 6247), se advierte que la Administración reparó la renta neta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013 por gastos de desarrollo denominado: "Laboreo Minero", los que debieron ser considerados como costo de producción por el importe de S/ 2 192 286,00,00[137], sustentándose entre otros, en los Requerimientos N° y y sus resultados, y señalando como base legal el inciso o) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y los artículos 8 y 75 de la Ley General de Minería.

Que tal como se indicó anteriormente, mediante el Punto N° 8 del Anexo N° 01 del Requerimiento N° (fojas 5936 a 5938 y 5950), notificado con arreglo a ley el 7 de abril de 2016 (foja 5951), la Administración señaló que respecto a la provisión contable contenida en el Libro Diario compuesto entre otros, por gastos de desarrollo se tiene que la recurrente no cumplió con presentar medios probatorios objetivos para su deducción como amortización de intangibles en el ejercicio 2013 y si dichos gastos se encuentran dentro de la aplicación de la normatividad correspondiente (artículos 74 y 75 de la Ley General de Minería), por lo que le requirió[138] fundamentar sus descargos, adjuntando la documentación sustentatoria correspondiente; debiendo presentar para ello, el detalle de los intangibles amortizables, el costo determinado por cada tipo de intangible, adjuntar la documentación de las Declaraciones Anuales Consolidadas, identificación y ubicación de sus derechos mineros, las inversiones realizadas, la declaración de acreditación de la producción mínima en la que se determine los intangibles amortizables ya sea entre otros, en etapa de desarrollo.

Que en respuesta, al citado requerimiento mediante escrito presentado el 5 de mayo de 2016 (fojas 1223 a 1233), la recurrente señaló[139] que no es correcto lo alegado por la Administración en cuanto indica que no cumplió con presentar la documentación que sustente la deducción de la amortización de intangibles, toda vez, que el auditor le solicitó una muestra seleccionada de operaciones, la cual no incluyó la amortización de intangibles, habiendo indicado dicho funcionario que posteriormente se verificaría una próxima muestra

135 Similar criterio ha sido expuesto por este Tribunal, entre otras, en la Resolución N° 03766-1-2020.
136 Similar criterio ha sido expuesto por este Tribunal, entre otras, en la Resolución N° 01710-3-2019.
137 Foja 6196.
138 Foja 5950.
139 Foja 1225.

la cual nunca se realizó, sin embargo, a pesar del volumen de la misma pone a disposición de la Administración la documentación de sustento para su verificación.

Que en el Punto N° 8 del Anexo N° 01 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 5850 a 5873), notificado con arreglo a ley[140] el 21 de julio de 2016 (foja 5925), la Administración dio cuenta del escrito presentado por la recurrente, y señaló que[141] los gastos de desarrollo que se dieron de alta durante el año 2011, aquella los amortizó en su totalidad en el tercer año, es decir los consideró como gastos deducibles en el ejercicio 2013 por el importe de S/ 2 192 286,00[142], siendo que, en el supuesto que dichos desembolsos sean considerados como "Gastos de Desarrollo", la recurrente cometió un error, dado que, debió considerar su deducción total en el año 2011 o amortizarlo en el ejercicio 2011 y en los años siguientes en un máximo de dos (2) años adicionales y no al 100% en el año 2013, por lo que dicha amortización no es deducible en el citado ejercicio 2013. Asimismo, indicó que los gastos de desarrollo minero corresponden en su mayoría al "Laboreo Minero", como son los servicios de contratistas para la mina subterránea, suministros diversos (como detonadores, alambres, conectores, etc), depreciación de maquinarias y equipos de explotación, depreciación de equipos diversos sueldos y salarios del personal, energía eléctrica, entre otros, Asimismo, mencionó[143] que los gastos que se incurran en implementar la producción como los gastos en los socavones, laboreos mineros, perforaciones, realizados en etapa de explotación, estos corresponden a costos de producción como son los desembolsos que realizó el contribuyente, debido a que no se trata del inicio de nuevos proyectos mineros en los cuales después de la etapa de exploración sea necesario preparar y desarrollar la mina para su explotación, siendo, además, que los citados gastos de desarrollo de la Unidad Económicamente Administrativa Vinchos se encontraba en la etapa de explotación, en ese sentido los gastos que la recurrente activó para su posterior amortización no se encuentra ajustado al procedimiento establecido en el artículo 75 de la Ley General de Mineria, por consiguiente **dichos desembolsos deben formar parte del costo de producción que se generó en el ejercicio correspondiente y no en el año 2013**.

Que posteriormente, mediante el Punto N° 6 del Anexo N° 01 del Requerimiento N° (foja 5840), notificado con arreglo a ley el 21 de julio de 2016 (foja 5845), la Administración señaló que en virtud del Resultado del Requerimiento N° (numeral 8) se procedió a reparar los desembolsos considerados por la recurrente como gastos de desarrollo, por lo que le solicitó que presente sus descargos adjuntando la documentación correspondiente, toda vez, que los gastos reparados constituyen costos de producción debido a que aquellos se han efectuado en plena explotación de la mina, es decir, estos gastos debieron formar parte del costo de producción en los años que fueron incurridos.

Que en respuesta, al citado requerimiento mediante escritos presentados el 25 de agosto y 14 de octubre de 2016 (fojas 1928 a 1955 y 3970 a 3973), la recurrente señaló[144] que los desembolsos provisionados por el importe de S/ 2 192 286,00, son gastos de laboreo minero, los que corresponden a la construcción de chimeneas y ductos de ventilación, por lo que por su naturaleza, dichos gastos califican como unos de desarrollo; en esa línea el Tribunal Fiscal en la Resolución N° 03113-1-2006 ha dispuesto que "desarrollo" es la operación que se realiza para que sea posible la explotación del mineral contenido en el yacimiento, es decir, mediante la actividad de desarrollo se prepara al yacimiento para su explotación, lo que significa que, según se trate de una mina subterránea o de cielo abierto, tendrá que efectuarse trabajos como: abrir socavones, pozos, galerías, chimeneas, remover material estéril, entre otros; siendo así, no se debería desconocer ni limitar la calificación otorgada por la compañía a los gastos de desarrollo incurridos.

---

[140] Mediante acuse de recibo, en el cual constan los datos de identificación y firma de la persona con la que se entendió la diligencia, de acuerdo con lo previsto por el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario.

[141] Fojas 5851, 5855, 5858 y 5859.

[142] Si bien a foja 5858 la Administración hace referencia a la suma de S/ 10 405 539,60, este importe es la suma de los gastos a los que calificó como gastos por desembolso de activos por S/ 8 213 254,00 y a los gastos por desarrollo minero por S/ 2 192 286,00, tal como se advierte a foja 5855.

[143] Fojas 5850 y 5851.

[144] Tal como se aprecia a fojas 1930 y 1934.

Que en el Punto N° 6 del Anexo N° 01 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 5751 a 5777), notificado con arreglo a ley el 30 de enero de 2017 (foja 5839), la Administración dio cuenta del escrito y documentación presentada por la recurrente, y luego de evaluar aquella concluyó[145] que los gastos por laboreo minero constituyen gastos de producción por lo siguiente:

- Por no presentar la documentación que acredite de manera objetiva que los desembolsos realizados correspondan a actividades de Desarrollo Minero para la activación de los activos amortizables, como informe del Estudio de Factibilidad de la zona nueva para la futura explotación y que determine si dicho yacimiento es rentable, informe del presupuesto del gasto de inversión, informes del avance de construcción o preparación de la mina que posibiliten la explotación del yacimiento del mineral.

- Por ser costo de producción, debido a que los gastos indicados se han efectuado en plena explotación de la mina, es decir estos gastos debieron formar parte del costo de producción de los años en que fueron incurridos.

- En el supuesto que efectivamente sean gastos de Desarrollo debió amortizarse los gastos dados de alta a partir del mismo ejercicio 2011 y hasta 2 ejercicios siguientes, hecho que no realizó el contribuyente y por lo tanto, no cumple con lo establecido en el segundo párrafo del artículo 75 de la Ley General de Minería, y por lo tanto no es deducible como gasto en el año 2013; por lo que reparó dichos gastos por el importe de S/ 2 192 286,00.

Que finalmente, con Requerimiento N° y Anexo N° 01 (fojas 5724 y 5725), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, notificado con arreglo a ley el 3 de febrero de 2017 (foja 5726), la Administración solicitó a la recurrente para que presente sus descargos, adjuntando la documentación correspondiente, respecto de la observación efectuada a la amortización por concepto de gastos de desarrollo por el costo de producción por , por el importe de S/ 2 192 286,00.

Que con escrito del 20 de marzo de 2017[146], la recurrente señaló que los gastos de desarrollo abarcarán no solo a aquellos que hayan sido incurridos de manera previa al inicio de actividades de explotación, sino también a aquellos desembolsos que puedan haber sido realizados con posterioridad a la fecha de inicio de dicha etapa siempre que se encuentren orientados a permitir la explotación de los recursos del yacimiento y la posterior obtención de beneficios como es el caso de la compañía. Asimismo, señaló que los gastos de desarrollo abarcan todas aquellas actividades destinadas a permitir el acceso al mineral, sin estar restringidos a un horizonte de tiempo determinado ni limitarse a la oportunidad en que se inicia la explotación minera, y si bien es cierto que por la propia dinámica de la industria minera, las actividades de desarrollo son realizadas una vez que se hayan determinados los futuros yacimientos a ser explotados, también es cierto que estos gastos pueden ser incurridos una vez iniciadas las actividades productivas respecto de nuevos yacimientos identificados u de manera paralela a la explotación del yacimiento de mineral.

Que en el Punto N° 1.6.2 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 5692 a 5694), notificado con arreglo a ley el 30 de mayo de 2017 (foja 5723), la Administración dio cuenta del escrito presentado por la recurrente e indicó que[147] de la información presentada por la recurrente respecto de los gastos por Desarrollo Minero que se realizaron en el ejercicio 2011 y que fueron amortizados en su totalidad en el año 2013, estos corresponden entre otros, a los desembolsos por laboreo minero por el importe de S/ 2 192 286,00, según los proyectos que ejecutó la recurrente en el 2011 de acuerdo con el siguiente detalle:

---

145 Foja 5752 y 5762.
146 Fojas 5694/vuelta, 5694, 5697 y 5702/vuelta.
147 Fojas 5693 y 5694.

Cuadro N° 04[148]

Denominación del Activo	Fecha de Adquisición	Año	Saldo Inicial (S/)
Desarrollo en avance	31/01/2011	2011	1,653,929.00
Desarrollo Chimenea Ventilación	31/01/2011	2011	301,862.00
Desarrollo en avance	28/02/2011	2011	236,495.00
Sub - Total de Gastos por laboreo Minero			**2,192,286.00**

Que asimismo en el citado Punto 1.6.2 del mencionado Resultado del Requerimiento N° (fojas 5692 a 5694), señaló que dichos desembolsos deben formar parte del costo de producción en los ejercicios que fueron ejecutados, siendo que, dichos gastos corresponden al laboreo minero como son los servicios de contratistas para la mina subterránea, suministros diversos (como detonadores, alambres, conectores, etc), depreciación de maquinarias y equipos de explotación, depreciación de equipos diversos, sueldos y salarios del personal, energía eléctrica, entre otros. Asimismo, mencionó que respecto a los gastos de laboreo minero la recurrente efectuó desembolsos considerados como gastos de desarrollo en el ejercicio 2011 por el importe de S/ 2 192 286,00 y que efectuó la amortización en forma total el año 2013, por lo que en el caso que los citados desembolsos sean considerados como gastos de desarrollo la recurrente no aplicó el procedimiento de amortización establecido en el artículo 75 de la ley General de Minería, toda vez, que debió considerar su deducción total el año 2011 o amortizarlo en el ejercicio 2011 y en los años siguientes en un máximo de dos (2) adicionales y no al 100% en el año 2013, en ese sentido dichos gastos tampoco serían deducibles en el 2013. Además, mencionó que previamente a la etapa de desarrollo de un proyecto minero deben realizarse labores de cateo, prospección y exploración geológica, asimismo, deben elaborarse los respectivos estudios de pre factibilidad o factibilidad sobre la viabilidad de explotación comercial de dicho proyecto minero; por lo que procedió a reparar el importe de S/ 2 192 286,00 por el citado concepto de laboreo minero por corresponder a costos de producción minera, dado que, las citados gastos se efectuaron en plena explotación de la mina, es decir que estos gastos debieron formar parte del costo de producción de los años en que fueron incurridos.

Que de lo anteriormente expuesto, la controversia radica en determinar: i) Si los citados desembolsos constituyen gastos de desarrollo, y ii) De ser afirmativa, si se encuentra arreglado a ley que los gastos incurridos en el ejercicio 2011, debieron deducirse al 100% en el año 2013.

Que tal como se mencionó anteriormente, este Tribunal en la Resolución N° 06230-3-2016, ha señalado: *"Que se entiende por "gastos de desarrollo" -por regla- a aquellas actividades ejecutadas con posterioridad a la etapa de exploración y destinadas a hacer posible la explotación del mineral contenido en el yacimiento, es decir, trabajos previos al inicio de la producción tales como la remoción de tierra, escombro, roca, desperdicio, desmonte y/o material estéril (desbroce), las perforaciones, las voladuras, la construcción de galerías, rampas, túneles, caminos internos, etc., en general, el conjunto de operaciones necesarias para tener acceso a las reservas o depósitos de mineral desde la superficie.*

Que sin perjuicio de lo expuesto, es posible que estando el yacimiento minero en etapa de explotación o producción, la empresa minera realice actividades propias de las etapas de exploración y desarrollo respecto de nuevas reservas de mineral, para extender la vida útil de la mina o ampliar su producción más allá de lo originalmente proyectado y/o que las labores de desbroce dentro del proceso de extracción de mineral, adicionalmente sirvan para mejorar los accesos a los cuerpos mineralizados susceptibles de explotación en periodos futuros, situaciones que deberán ser acreditadas por el contribuyente en cada caso en particular". (Sombreado agregado).

[148] Foja 5694.

Que del Anexo 1.5 a la Resolución de Determinación N° (foja 6195/vuelta) se observa que la Administración sustentó el presente reparo señalado que: *"Se puede apreciar que estos gastos corresponden al (como detonadores, alambres, conectores, etc), depreciación de maquinarias y equipos de explotación, depreciación de equipos diversos, sueldo, y salarios del personal, energía eléctrica entre otros (...). De otro lado, respecto a los gastos por el contribuyente efectuó desembolsos considerados como gastos de desarrollo en el ejercicio 2011 por el importe de S/. 2,192,286.00 y que efectuó la amortización en forma total en el ejercicio 2013; cabe señalar que en el supuesto que dichos desembolsos fuesen considerados como gastos de desarrollo, tampoco cumple con lo establecido en la Ley General de Mineria, puesto que debió amortizarse a partir del mismo ejercicio 2011 y hasta 2 ejercicios siguientes, hecho que no realizó el contribuyente por lo cual no cumple con lo establecido en el segundo párrafo art. 75° de la Ley General de Mineria; en ese sentido tampoco sería deducible como gasto en el año 2013, según el criterio establecido en la RTF N° 21753-11-2012. Cabe indicar, que la Administración Tributaria ha considerado que los gastos que se incurran en implementar la producción como los gastos en los socavones, laboreos mineros, perforaciones realizado en la etapa de explotación, estos corresponden a costos de producción como son los desembolsos que realizó el contribuyente (...)"*[149].

Que como puede observarse, las partes no cuestionan la existencia de las actividades de y su erogación efectuada en el año 2011.

Que de autos se observa que la Administración sustentó su reparo en que la recurrente se encontraba en etapa de explotación de la Unidad Minera y que los desembolsos se efectuaron cuando la unidad minera se encontraba en las etapas de explotación y producción (foja 6194).

Que sobre el particular, tal como se ha señalado precedentemente, este Tribunal señaló en la Resolución N° 06230-3-2016, sobre los alcances del concepto "gastos de desarrollo" aludido en el artículo 75 de la Ley General de Minería en concordancia con el inciso o) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, que se entiende por gastos de desarrollo al conjunto de operaciones necesarias para tener acceso a las reservas o depósitos de mineral desde la superficie y que es posible que estando el yacimiento minero en etapa de explotación o producción, la empresa minera realice actividades propias de las etapas de exploración y desarrollo respecto de nuevas reservas de mineral, así como también en la doctrina se ha señalado que las actividades de desarrollo son llevadas a cabo, en su generalidad, antes del inicio de la etapa de explotación del yacimiento minero, pero pueden darse tanto en la fase de exploración como en la de explotación, contrariamente a lo señalado por la Administración al sustentar su reparo.

Que la Administración ha señalado que las actividades de corresponde a contratistas para la mina subterránea, suministros, obras civiles, energía eléctrica, sueldo, salarios, alquiler de equipos, entre otros, para el desarrollo en avance de vinchos y desarrollo en chimenea de ventilación, y considerando que los gastos de desarrollo se orientan a hacer factible la explotación del mineral contenido en un yacimiento, y que los trabajos de laboreo materia de observación obedecen a la factibilidad de hacer posible la

---

[149] Téngase en cuenta además que la Administración en la resolución apelada señaló (fojas 6261 y 6261/vuelta): *"Que, las referidas labores consistieron en los servicios a los contratistas para la mina subterránea, suministros diversos como detonadores, alambres conectores, depreciación de maquinarias y equipos de explotación, sueldos y salarios de personal, energía eléctrica y otros que debieron considerarse como costos de producción del ejercicio 2011. Que, al igual que en el caso anterior, se tiene que la recurrente se encontraba en etapa de explotación por lo que no cabe que los gastos incurridos en el año 2011 sean objeto de amortización en el ejercicio 2013 sino que debieron formar parte de los costos de producción, por lo que se mantiene este reparo. (...). Que en ese sentido, debe reiterarse que el reparo por la amortización por gastos de desarrollo no es por el método de amortización aplicado en línea recta o por producción, sino por el hecho que la recurrente no debió amortizar en el ejercicio acotado los gastos incurridos en el ejercicio 2011 por S/ 10,405,540.00 (...) al constituir en un caso, construcción de activos fijos (rampas) y en el otro, gastos por labores mineras que debieron registrarse como costos de producción en el ejercicio 2011, además de no haber sido efectuados antes de la etapa de explotación del yacimiento minero"*. (Subrayado agregado).

explotación del mineral, sí constituyen gastos de desarrollo de acuerdo a los criterios jurisprudenciales antes mencionadas y la doctrina especializada en este caso en particular.

Que en tal sentido, resultaba aplicable a la recurrente el tratamiento tributario para gastos de desarrollo previsto en el artículo 75 de la Ley General de Minería en concordancia con el inciso o) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que sin embargo, ahora procede determinar si los gastos de desarrollo incurridos en el año 2011, por laboreo minero, pueden ser deducidos íntegramente al 100% en el año 2013, como afirma la recurrente.

Que al respecto, resulta indispensable traer a colación lo señalado en el segundo párrafo del artículo 75 del precitado Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería, que establece que los gastos de desarrollo y preparación que permitan la explotación del yacimiento por más de un ejercicio, podrán deducirse íntegramente en el ejercicio en que se incurran o, amortizarse en dicho ejercicio y en los siguientes hasta un máximo de dos adicionales, precisándose en el tercer párrafo que el contribuyente deberá optar en cada caso por uno de los sistemas de deducción al cierre del ejercicio en que se efectuaron los gastos, comunicando su elección a la Administración al tiempo de presentar la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta, indicando, en su caso, el plazo en que se realizará la amortización y el cálculo realizado; y que la opción a que se refiere este artículo y el artículo anterior, se ejercitará respecto de los gastos de cada ejercicio, siendo que escogido un sistema, éste no podrá ser variado respecto de los gastos del ejercicio.

Que es pertinente señalar que este Tribunal mediante la Resolución N° 01710-3-2019 respecto del mismo tipo de gastos de desarrollo, anotó que *"(...) cabe indicar que si bien en el artículo 75 de la Ley General de Minería no se señala expresamente que la aludida amortización de los gastos de desarrollo deba ser lineal o proporcional, en la medida que el procedimiento allí regulado en el caso de la segunda opción - la amortización en el ejercicio en que se incurre en los gastos de desarrollo y en los siguientes hasta un máximo de dos adicionales- arroja un número de años, se concluye que es ese el método optado por la Ley General de Minería."*

Que lo expuesto es concordante con lo establecido en la Resolución N° 09352-9-2021 que ha señalado: *"Que en ese sentido, al haber optado la recurrente por la amortización de los gastos de desarrollo hasta en un plazo de tres (3) años, correspondía que aquella amortizara los gastos incurridos en forma lineal, por lo que resulta procedente la observación efectuada por la Administración respecto al procedimiento o metodología de cálculo de la amortización anual por gastos de desarrollo, debiendo mantenerse el reparo en este extremo."*

Que igualmente, la Resolución N° 04886-3-2020 concluyó que *"...de las normas y criterio antes expuestos se concluye que respecto a los gastos de desarrollo que permiten la explotación del yacimiento minero por más de un ejercicio, se ha otorgado un tratamiento tributario especial mediante el artículo 75 de la Ley General de Minería, en concordancia con el inciso o) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, toda vez que se permite al titular de la actividad minera, a su opción, deducir tales gastos en el ejercicio en que se incurren o, amortizarlos en dicho ejercicio y en los siguientes hasta un máximo de dos adicionales, comunicando al presentar la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio en que se realizaron los gastos, el plazo en que se realizaría la amortización y el cálculo correspondiente, no pudiendo variar la mecánica adoptada una vez efectuada dicha comunicación, criterio que ha sido recogido por este Tribunal en la Resolución N° 21753-11-2012."*

Que de las normas y criterio antes expuestos se concluye que respecto a los gastos de desarrollo que permiten la explotación del yacimiento minero por más de un ejercicio, se ha otorgado un tratamiento tributario especial mediante el artículo 75 de la Ley General de Minería, en concordancia con el inciso o) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, toda vez, que se permite al titular de la actividad minera,

a su opción, deducir tales gastos en el ejercicio en que se incurren o, amortizarlos en dicho ejercicio y en los siguientes hasta un máximo de dos adicionales, comunicando al presentar la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio en que se realizaron los gastos, el plazo en que se realizaría la amortización y el cálculo correspondiente, no pudiendo variar la mecánica adoptada una vez efectuada dicha comunicación, criterio que ha sido recogido por este Tribunal en la Resolución N° 21753-11-2012.

Que de la documentación que obra en autos no se advierte que la recurrente haya comunicado a la Administración el plazo en que se realizará la amortización y el cálculo realizado respecto de los mencionados gastos de desarrollo, lo que tampoco se advierte de la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011 (fojas 5624 a 5629), más aun teniendo en cuenta, que la propia recurrente en su recurso de apelación indica que: "*(...) resulta evidente que ha fundamentado adecuadamente su derecho a la amortización de los gastos de desarrollo en el ejercicio 2013 (...)*", tal como se aprecia a foja 6279.

Que en tal sentido, al tratarse de la amortización de gastos incurridos en el ejercicio 2011, la recurrente debía amortizar dichos gastos de manera íntegra en tal ejercicio, o en los ejercicios 2011, 2012 y 2013, esto último en el supuesto que hubiera optado por la segunda alternativa de amortización, conforme con lo previsto en las normas precitadas, y no hacerlo íntegramente en el ejercicio 2013 como se verifica a fojas 1934, 5572 y 6211/vuelta, en las que se aprecia que los gastos por tal concepto fueron amortizados en el anotado ejercicio 2013, por la suma de S/ 2 192 286,00|, monto reparado por la Administración.

Que en consecuencia, el reparo formulado se encuentra arreglado a ley, por lo que procede mantenerlo y confirmar la apelada en este extremo.

Que teniendo en cuenta que alguno de los reparos se han levantado, otros se han mantenido y otros no han sido materia de impugnación, corresponde que la Administración reliquide la determinación contenida en la Resolución de Determinación N°

IV. Resolución de Multa N°

Que la Resolución de Multa N° (foja 6192), fue emitida por la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculada con la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013.

Que de conformidad con el numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, aplicable al caso de autos, constituye infracción relacionada con el cumplimiento de las obligaciones tributarias, el no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de notas de crédito negociables u otros valores similares.

Que dado que la Resolución de Multa N° (foja 6192), fue emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del citado Código Tributario y se sustenta en la determinación efectuada al Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, contenida en la Resolución de Determinación N°
y dado que se han mantenido algunos de los reparos y otros levantados, y otros no han sido materia de impugnación, corresponde emitir similar pronunciamiento, y por tanto, revocar la resolución apelada, debiendo la Administración reliquidar la citada multa.

Con los vocales Ramírez Mío y Jiménez Suárez, e interviniendo como ponente el vocal Falconí Sinche.

RESUELVE:

REVOCAR la Resolución de Intendencia N° de 20 de abril de 2018, en el extremo referido a los reparos: i) Al gasto por intereses de préstamos recalificados como aportes de capital, ii) A la pérdida por diferencia de cambio por préstamos recalificados como aportes de capital, iii) A la amortización de gastos de exploración que califican como Costo de Producción, por el importe de S/ 1 847 325,00, y iv) Amortización de gastos de exploración en etapa de explotación (intereses por préstamos); así como la Resolución de Multa N° en el extremo de dichos reparos, debiendo la Administración proceder conforme a lo dispuesto en la presente resolución, y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene.

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

FALCONÍ SINCHE	**RAMÍREZ MÍO**	**JIMÉNEZ SUÁREZ**
VOCAL PRESIDENTE	**VOCAL**	**VOCAL**

Haro Romero
Secretaria Relatora (e)
FS/HR/ZR/rag

NOTA: Documento firmado digitalmente.