Ministerio de Economía y Finanzas
Firmado Digitalmente por GONZALEZ PONCE Manuel Enrique FAU 20131370645 soft
Fecha: 29/04/2024 11:51:32 COT
Motivo: En señal de conformidad

Tribunal Fiscal N° 03848-4-2024

EXPEDIENTE N°	:	14830-2019
INTERESADO	:	
ASUNTO	:	Impuesto Especial a la Minería y otros
PROCEDENCIA	:	Lima
FECHA	:	Lima, 19 de abril de 2024

VISTA la apelación interpuesta por , con RUC N° , contra la Resolución de Intendencia N° de 30 de octubre de 2019, emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° , emitidas por el Impuesto Especial a la Minería de los trimestres de enero a marzo, abril a junio, julio a setiembre y octubre a diciembre de 2015, las Resoluciones de Determinación N° giradas por Regalía Minera de los trimestres de enero a marzo, abril a junio, julio a setiembre y octubre a diciembre de 2015, y las Resoluciones de Multa N° , emitidas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que en cuanto al Impuesto Especial a la Minería, la recurrente sostiene respecto al reparo al costo de ventas por concepto de participación de los trabajadores en las utilidades, que este constituye costo de ventas deducible en la determinación del referido impuesto, puesto que se trata de una carga de personal vinculada directamente con la explotación de recursos minerales, comprendida en el costo de ventas que impacta en el cálculo de la base imponible del impuesto, esto es, la utilidad operativa.

Que indica que aquello que comprende el concepto de costo de ventas no se encuentra definido en la Ley N° 29789, por lo que corresponde acudir a las normas contables, y de conformidad con el párrafo 12 de la NIC 2, las cargas de personal vinculadas a la mano de obra directa e indirecta califican como costo y, a su vez deben ser consideradas como costo de ventas deducible en la determinación del impuesto; a lo que añade que las participaciones de los trabajadores en las utilidades constituyen una obligación legal para la empresa y una carga de personal, en tanto se encuentran íntimamente ligadas con la labor de producción realizada por los trabajadores, por lo que al estar asociadas al giro de negocio, resultan plenamente deducibles del impuesto.

Que afirma que de conformidad con la NIC 19, las participaciones de los trabajadores en las utilidades pueden ser reconocidas como gasto o como costo en aplicación de la NIC 2, en caso de existencias, o la NIC 16 en caso de activo fijo, por lo que no existía impedimento alguno para que formen parte del costo de venta, máxime cuando la Ley del Impuesto Especial de Minería tampoco las ha excluido.

Que alega que la naturaleza de la participación de los trabajadores en las utilidades es de ser una carga del personal, que no puede ser modificada por el hecho que exista o no utilidad operativa, siendo que en el ordenamiento jurídico no se ha establecido condicionamiento alguno que sujete la procedencia de la deducción por tal concepto, como costo de ventas, a un resultado operativo positivo, sobre todo si se tiene en cuenta que el cálculo para la distribución de las utilidades debe realizarse sobre el saldo de la renta imponible (concepto tributario) y no sobre un resultado financiero del contribuyente.

Que agrega que si la base de cálculo de las participaciones de los trabajadores comprende ingresos de otras actividades, ello no desvirtúa que dichas participaciones sean una carga pagada en favor de los trabajadores mineros en virtud de una norma legal de origen constitucional, y el hecho que exista pérdida

Ministerio de Economía y Finanzas
Firmado Digitalmente por FLORES TALAVERA Ada Maria Tarcila FAU 20131370645 soft
Fecha: 29/04/2024 09:08:50 COT
Motivo: Soy el autor del documento

Ministerio de Economía y Finanzas
Firmado Digitalmente por IZAGUIRRE LLAMPASI Rossana FAU 20131370645 soft
Fecha: 29/04/2024 09:22:46 COT
Motivo: Soy el autor del documento

Ministerio de Economía y Finanzas
Firmado Digitalmente por SANCHEZ GOMEZ Silvana Ofelia FAU 20131370645 soft
Fecha: 29/04/2024 09:10:42 COT
Motivo: Soy el autor del documento

operativa no implica que la utilidad distribuida tenga su origen en ingresos diferentes a la venta de recursos minerales.

Que con relación a que la Administración considera que las provisiones vinculadas a las participaciones de las utilidades no son fiables, refiere que de acuerdo con el Resultado del Requerimiento N° , ha cumplido con presentar la información detallada de cálculo final de la participación de los trabajadores, el detalle de los trabajadores beneficiarios, así como la distribución porcentual mensual y sub totalizado por cada trimestre de 2015, pese a lo cual, la Administración se limita a indicar que no cumplió con presentar el cálculo de la determinación de dicho concepto de cada trimestre del año, ni la utilidad generada por la venta de mineral, sin analizar si los documentos acreditaban la razonabilidad del cálculo de las provisiones.

Que manifiesta que el cálculo para la distribución de las utilidades debe realizarse sobre el saldo de la renta imponible (concepto tributario) y no sobre un resultado financiero del contribuyente, para lo cual cita las Resoluciones N° 7462-5-2006 y 08697-2-2014, así como la Sentencia de Casación Laboral N° 20305-2016, y del mismo modo, no puede desconocerse la deducción de la participación en las utilidades de los trabajadores por considerarse que se han generado en los resultados por otros ingresos, puesto que se estaría desconociendo su naturaleza de carga de personal a favor de los trabajadores de las áreas productivas.

Que alega que demostró la fiabilidad de las provisiones efectuadas, toda vez que las estimaciones contables fueron contrastadas con las participaciones en las utilidades efectivamente entregadas a los trabajadores mineros al final del ejercicio, lo que demostró con el cálculo final de la participación de los trabajadores en las utilidades, el detalle de los trabajadores beneficiados, así como la distribución porcentual mensual y sub totalizado por cada trimestre de 2015, es decir, que las estimaciones fueron reconociéndose conforme se iban devengando, y fueron consistentes con los importes reales entregados a los trabajadores, de conformidad con la NIC 19.

Que indica que cuando la Ley del Impuesto Especial a la Minería hace referencia al costo de ventas y gastos incurridos debe entenderse que los conceptos deben ser imputados al trimestre en que se devengan los costos y/o gastos correspondientes, y de ese modo, fue reconociendo en el costo de sus inventarios las participaciones en las utilidades de los trabajadores mineros. En ese sentido, la participación de los trabajadores en las utilidades se encuentra fiablemente calculada.

Que en lo referente al reparo al costo de ventas por concepto de "Fondo Complementario de Jubilación Minera", señala que dicho concepto constituye costo de ventas deducible para efecto de la determinación del impuesto, pues se trata de una carga de personal vinculada directamente con la explotación de recursos minerales. Explica que se trata de una obligación establecida por la Ley N° 29741, creada para garantizar parte de la pensión que le corresponda al trabajador minero, como compensación por el trabajo de alto riesgo que realizan, esto es, se trata de una obligación legal que se encuentra directamente vinculada con los trabajadores mineros, por ende, debe considerarse parte del costo de ventas.

Que agrega que las normas contables no establecen impedimento alguno para que los pagos realizados por las cargas laborales como los referidos aportes formen parte del costo de ventas, y la propia Ley del Impuesto Especial a la Minería no los ha excluido.

Que alega que en el supuesto negado que no se considere a dicho concepto como costo de ventas, sea reconocido como gasto operativo, dado que de conformidad con el numeral 4.2 del artículo 4 de la Ley del Impuesto Especial a la Minería, y el inciso d) del artículo 2 de su reglamento, los gastos operativos están conformados por los gastos de ventas y los gastos administrativos, y la referida ley establece una lista taxativa de cuatro conceptos que no constituyen gasto operativo; y por ende corresponde recurrir a las normas contables, contenido en el Manual para la Preparación de Información Financiera, según el cual, los beneficios sociales forman parte de los gastos administrativos.

Que afirma que los aportes al Fondo Complementario de Jubilación Minera materia de reparo, constituyen erogaciones asociadas al giro del negocio, se realizaron en favor de los trabajadores mineros, y su

naturaleza corresponde a una obligación legal, por lo que se trata de cargas de personal, que no deben tener un tratamiento distinto por el solo hecho de que no exista utilidad operativa.

Que precisa que en el ordenamiento jurídico peruano no se ha establecido condicionamiento alguno que sujete la procedencia de la deducción por participación de utilidades, como costo de venta, a un resultado operativo positivo de la empresa, máxime si el cálculo para la distribución de utilidades debe realizarse sobre el saldo de la renta imponible (concepto tributario) y no sobre un resultado financiero del contribuyente.

Que señala que si la base de cálculo de los aportes al Fondo Complementario de Jubilación Minera comprendiese ingresos provenientes de otras actividades, ello no desvirtúa su naturaleza, esto es, la de una carga pagada por la empresa a favor de los trabajadores mineros en virtud de una obligación legal.

Que sostiene que la Administración debió analizar la naturaleza de los aportes realizados a efecto de establecer si correspondía deducir este concepto como costo o gasto, y no ceñirse únicamente a desconocerlo por la sola existencia de pérdidas operativas.

Que en cuanto al reparo al costo de ventas por concepto de amortización por cierre de mina, sostiene que procede su deducción como costo de ventas, puesto que se incurrió en dicho costo para efecto de rehabilitar los espacios utilizados por la propia empresa durante la exploración y explotación de los recursos minerales, con lo cual se evidencia que guarda una estrecha relación con la generación de ingresos por la venta de metales.

Que alega que de acuerdo con la NIC 16, forma parte del costo del activo, la estimación de los costes de desmantelamiento o retiro del elemento, así como la rehabilitación del lugar sobre el que se asienta, cuando constituyan obligaciones en las que incurra la entidad, como consecuencia de utilizar el elemento durante un período determinado, y se contabilizará como costo de inventarios los que se hayan incurrido durante un determinado período como consecuencia de haber utilizado dicho activo para producir existencias. En ese sentido, considera que las estimaciones por desmantelamiento, retiro y/o rehabilitación del lugar de ubicación de un activo, sí califican como costo de mineral, en la medida que este activo fue utilizado para producir las existencias.

Que agrega que en el caso de la provisión de cierre de mina, constituye una obligación a cargo de la empresa, la elaboración y presentación de dicho documento, de conformidad con la Ley N° 28090 y el Reglamento aprobado por Decreto Supremo N° 040-201-EM., siendo que incluso antes del inicio de operaciones, las empresas mineras deben demostrar ante la entidad estatal que cuentan con un plan adecuado para el desmantelamiento, retiro y rehabilitación del medio ambiente.

Que afirma que las labores de desmantelamiento, retiro y rehabilitación del medio ambiente son propias del giro del negocio de una empresa minera, las cuales se encontraba obligada a realizar, siendo que luego de aprobado el Plan de Cierre de Minas, debía cumplir con el cronograma establecido en dicho documento, por lo que tales labores son propias del giro del negocio y, por ende, califican como costo de ventas del mineral, y detalla la documentación probatoria presentada.

Que alega que la Administración desconoce indebidamente a la provisión por cierre de minas como parte del costo de ventas, por considerar que no contribuyen directamente a dar a los inventarios su condición y ubicación actuales, sin analizar la normativa del sector minero, ni evaluar los medios de prueba presentados.

Que refiere que la Administración solo centra su análisis en el numeral 7.330 del Capítulo II de la Sección Segunda del Manual para la Presentación de los Estados Financieros, con lo cual se desconoce injustificadamente la naturaleza jurídica de las obligaciones vinculadas al Plan de Cierre de Mina, no obstante, dicha norma se refiere únicamente a gastos de protección del medio ambiente ajenos al giro del negocio y no a todos los costos y/o gastos que tengan un componente ambiental.

Que indica que aquella no ha tomado en cuenta las disposiciones de las NIC 16 y 2 que prevén el reconocimiento dentro del costo de estimaciones realizada por una obligación de desmantelamiento, retiro y/o rehabilitación a que se refiere el Plan de Cierre de Mina, por lo que los desembolsos asociados a la protección del medio ambiente en los que el empresario minero incurre con ocasión de la explotación de los recursos minerales no se encuentran comprendidos en el citado numeral 7.330.

Que sostiene que aun en el supuesto que este concepto constituyera un estimado contable, ello no lo excluía de la categoría de costo de ventas, pues los desembolsos efectuados se aplicaron contra la cuenta del pasivo sin afectar los resultados del periodo en que se incurrieron, por lo que solicita que se admita su deducción.

Que con relación a la documentación que no ha sido merituada por la Administración en la resolución apelada, por considerar que se trata de medios probatorios extemporáneos, señala que durante la fiscalización presentó oportunamente diversos medios probatorios que sustentan cada uno de los gastos, y que una vez admitidos los medios de prueba en instancia de reclamación, correspondía que fuesen merituados, en virtud del principio de verdad material.

Que en lo referente a las resoluciones de multa impugnadas, alega que al tener carácter accesorio a las resoluciones de determinación, se considere los alegatos vertidos sobre estas últimas.

Que refiere que en el supuesto negado que se mantuvieran dichas resoluciones de determinación, se debe tener en cuenta que la conducta atribuida no se encuentra tipificada en el numeral 1 del artículo 178 de Código Tributario, debido a que no cuenta con requisito indispensable del tipo infractor, el dolo o intención, y si bien el artículo 165 del Código Tributario establece que las infracciones serán determinadas en forma objetiva, ello solo constituye un principio general que se aplica a situaciones en que no se requiere específicamente de la intencionalidad del sujeto para que se configure la infracción, no siendo este el caso del numeral 1 del artículo 178 de Código Tributario, al tratarse de un supuesto excepcional, en el que la objetividad no basta para aplicar la sanción, requiriéndose por la gravedad de la sanción la intencionalidad o dolo del contribuyente, que en su caso no se ha producido. Cita a fin de sustentar su posición a la sentencia de Casación N° 1731-2007 LIMA y la sentencia emitida por la Sala Civil de la Corte Suprema de Justicia de la Republica recaída en el Expediente N° 115-97.

Que refiere que las sanciones de multa impugnadas fueron impuestas sin haberse seguido el procedimiento sancionador previo que exige la Ley del Procedimiento Administrativo General, lo que constituye una garantía mínima al debido procedimiento; y que la Quinta Disposición Complementaria y Final del Decreto Legislativo N° 1311, carece de validez constitucional al restringir garantías mínimas de todo procedimiento sancionador e incorporar un trato diferencial en atención a la entidad que ejerza la potestad sancionadora, toda vez que pretende dispensar a la Administración, el Tribunal Fiscal y otras Administraciones Tributarias, de la aplicación del procedimiento sancionador previo previsto en la citada ley; por lo que solicita que se declare la nulidad de la actuación de la Administración al pretender imponer las sanciones de multa impugnadas, y que se deje sin efecto la atribución de la comisión de la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178 de Código Tributario.

Que mediante escrito de alegatos, reitera los fundamentos señalados con relación a los reparos al Impuesto Especial a la Minería, por costo de ventas relacionado con la participación de los trabajadores en las utilidades y el Fondo Complementario de Jubilación Minera. En cuanto a este último reparo, reitera que en el supuesto negado que los aportes a dicho fondo no sean considerados como cargas de personal y, por ende, como parte del costo de ventas, corresponde que sean reconocidos como gastos operativos, contrariamente a lo afirmado por la Administración, y alega que los referidos desembolsos integran parte de los gastos que sirven para la obtención de los minerales materia de venta, todo ello en cumplimiento del mandato legal contenido en la norma que los regula, y cita la Resolución del Tribunal Fiscal N° 05338-1-2022, en la que indica que se analizó el devengo de un impuesto pagado como gasto operativo deducible del Impuesto Especial a la Minería, reconociéndose implícitamente la naturaleza como gasto operativo de un desembolso por concepto de tributo pagado.

Que en cuanto al reparo al costo de ventas por amortización de cierre de minas, señala que la Administración sostiene que no se encuentra acreditado el importe de amortización por cierre de minas y que no corresponde admitir a trámite la documentación presentada en etapa de fiscalización toda vez que no ha probado que la supuesta omisión de presentar dicha documentación no se generó por su causa o no ha acreditado haber pagado o afianzado la deuda tributaria; respecto de lo cual discrepa.

Que precisa que presentó dicha documentación antes que concluya el procedimiento de fiscalización, con la notificación de los respectivos valores, por lo que no existía razón para que la Administración haya considerado omitir evaluar las pruebas presentadas, a lo que enfatiza que la limitación para la ponderación de las pruebas presentadas luego del cierre del requerimiento emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario estaría dada en el caso más severo para la etapa de fiscalización, pero de manera alguna para la etapa de reclamación donde el órgano resolutor estará obligado a ponderarlas, siendo que lo contrario implicaría una vulneración al derecho de defensa. Cita, al respecto, las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 01801-5-2019 y 14610-8-2013 y solicita que se evalúen los medios probatorios no merituados en instancia de reclamación, conforme con las Sentencias de Casación N° 546-2022-Lima y 16618-2023-Lima.

Que agrega que los desembolsos por cierre de minas han sido reconocidos como un activo de larga duración, por lo que la amortización de dicho activo debe formar parte del costo de ventas, de conformidad con las normas contables, posición que, según indica, tiene respaldo en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01681-9-2021, y en virtud de lo cual, correspondería que el reparo sea levantado.

Que con relación a las resoluciones de multa impugnadas, reitera los argumentos de su apelación y añade con relación al cálculo de los intereses moratorios de las resoluciones de multa, que el Código Tributario no detalla el alcance de los intereses moratorios tributarios regulados en su artículo 33 (TIM), siendo que en la Sentencia recaída en el Expediente N° 03525-2021-PA/TC, que constituye precedente constitucional vinculante, el Tribunal Constitucional respalda la postura que el interés moratorio tiene naturaleza sancionatoria y que su razón principal es compensar el tiempo que el capital debió haberse situado en las arcas del Estado, pero estuvo en poder del contribuyente; y del mismo modo, el Dictamen del Ministerio de Economía, Banca, Finanzas e Inteligencia Financiera emitido como parte de la Exposición de Motivos del proyecto de ley que sincera los intereses por devoluciones de pagos de tributos en exceso o indebidos, por retenciones o percepciones no aplicadas del Impuesto General a las Ventas y actualización de multas; sobre la actualización de las multas, precisa que no debería aplicarse intereses moratorios a las multas toda vez que estas son sanciones que, al aplicarle un interés moratorio, implicaría aplicar una doble sanción a las infracciones, lo cual no es correcto; y en ese sentido, se publicó la Ley N° 31962, el 19 de diciembre de 2023, modificándose el artículo 181 del Código Tributario, a fin que las multas impagas sean actualizada aplicando el interés a que se refiere el artículo 1244 del Código Civil, referido a la tasa de interés legal, que es fijada por el

Que señala que de la lectura de dicha norma y en atención a los criterios expuestos, para el caso de la actualización de multas corresponde aplicar un interés legal fijado por el y no la Tasa de Interés Moratorio (TIM) regulada en el artículo 33 del Código tributario, lo cual resulta coherente con el ordenamiento jurídico; en consecuencia, corresponde que, en el presente caso, las multas sean actualizadas con el interés legal fijado por el y no aplicarse la TIM, toda vez que ello no se encuentra amparado por derecho; siendo que lo contrario implicaría una transgresión al principio de igualdad, sobre el cual cita la Sentencia recaída en el Expediente N° 261-2003-AA/TC y 0016-2002-AI/TC, en la medida que una misma situación se trataría de manera distinta sin justificación, debido a que -por ejemplo- para una fiscalización iniciada por la Administración Tributaria al Impuesto Especial de Minería de 2015 en la que se impongan multas, el cálculo de intereses será distinto dependiendo del año en que se realice dicha fiscalización. Precisa que se evidenciaría ese tratamiento no equitativo cuando, a partir del 2014, la Administración calcule el importe de la multa relativa al ejercicio 2015 aplicando la normativa regulada en la citada ley, siendo que dicha situación no se ajusta a derecho, pues no existe alguna situación que distinga la capacidad contributiva de los sujetos, o que evidencie alguna circunstancia que dé lugar a excepciones o privilegios. Por lo tanto, arguye que corresponde que se actualicen las resoluciones de multa de conformidad con las modificaciones incorporadas mediante la Ley N° 31962, al resultar conformes a derecho.

Que por su parte, la Administración señala, en cuanto a las Resoluciones de Determinación N° referidas al Impuesto Especial a la Minería del trimestre de enero a marzo de 2015 y a las Regalías Mineras de los trimestres de enero a marzo, abril a junio, julio a agosto y setiembre a diciembre de 2015, que fueron emitidas para dar por concluido el procedimiento de fiscalización y no contienen observación alguna, por lo que procede mantenerlas.

Que indica que emitió las Resoluciones de Determinación N° por Impuesto Especial a la Minería de los trimestres de abril a junio, julio a agosto y setiembre a diciembre de 2015, al reparar el costo de ventas por participación de los trabajadores en las utilidades, toda vez, que respecto de las estimaciones de las provisiones por dicho concepto la recurrente no acreditó su fiabilidad, y además no correspondía que se dedujeran como parte del costo de ventas al haberse registrado, en el ejercicio 2015, pérdida operativa minera.

Que asimismo, menciona que desconoció el costo de ventas por Fondo Complementario de Jubilación Minera, al considerar que no constituía una estimación fiable al no haber, la recurrente, demostrado la base imponible estimada para su cálculo, y que además dicha provisión contable estimada tiene su origen en ingresos no contemplados por la Ley del Impuesto Especial a la Minería, al haber obtenido pérdida operativa por sus actividades mineras durante el ejercicio 2015.

Que en cuanto al reparo al costo de ventas por amortización por cierre de minas, considera que la provisión contable estimada por dicho concepto correspondía a "otros gastos" relacionados con asuntos ambientales que no están directamente relacionados con las unidades producidas ni con la actividad principal de la empresa para considerarse un gasto operativo, puesto que no contribuyen a dar a sus inventarios –recursos minerales metálicos - su condición y ubicación actuales.

Que respecto al reparo por gastos operativos comunes señala que corresponden a la proporción de los gastos comunes que tienen incidencia en la generación de otros ingresos distintos a los ingresos por la venta de recursos minerales metálicos, por lo que mantiene dicho reparo.

Que en cuanto a las diferencias en el costo de ventas, gastos operativos y participación de los trabajadores, correspondientes al período diciembre de 2015, señala que detectó diferencias entre lo declarado por la recurrente y lo consignado en su Libro Diario y al no haberse contradicho estas, procedía mantener tal observación.

Que finalmente, con relación a las Resoluciones de Multa N° , afirma que fueron emitidas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, a consecuencia de los reparos contenidos en las Resoluciones de Determinación N° las que han sido mantenidas, por lo que emite similar pronunciamiento.

Que mediante escrito de alegatos, refiere que el Fondo de Jubilación Minera tiene por finalidad complementar las pensiones de los trabajadores mineros, por lo que no puede considerarse parte del costo de ventas, ni de los gastos operativos, en la medida que no se encuentra asociado a las unidades producidas.

Que con relación a la amortización por cierre de minas, reitera lo señalado en la resolución apelada, y añade que la recurrente no presentó documentación que sustente el importe de la amortización provisionada y declarada como costo de ventas durante los trimestres del ejercicio 2015.

Que en el presente caso, la Administración mediante Carta N° y Requerimiento N° , notificados el 10 de abril de 2018, de fojas 409, 410 y 411, inició un procedimiento de fiscalización definitiva a la recurrente por Impuesto Especial a la Minería de los períodos enero a diciembre de 2015.

Que asimismo, mediante Carta N° y Requerimiento N° notificados el 10 de abril de 2018, de fojas 1229 a 1232, inició un procedimiento de fiscalización definitiva a la recurrente por Regalías Mineras de los períodos enero a diciembre de 2015.

Que como resultado de dichos procedimientos de fiscalización, la Administración emitió las Resoluciones de Determinación N° por Regalías Mineras de los trimestres de enero a marzo, abril a junio, julio a setiembre y octubre a diciembre de 2015, las Resoluciones de Determinación N° por Impuesto Especial a la Minería de los trimestres de enero a marzo, abril a junio, julio a setiembre y octubre a diciembre de 2015, y las Resoluciones de Multa N° por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, de fojas 1300 a 1331 y 1419 a 1421.

Que en ese sentido, corresponde determinar si las citadas resoluciones de determinación y de multa se encuentran conforme a ley.

I.- Resolución de Determinación N°

Que el artículo 76 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, preceptúa 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 por su parte, el artículo 10 del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, aprobado por Decreto Supremo N° 085-2007-EF, dispone 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 de la Resolución de Determinación N° y sus Anexos, de fojas 1328 a 1331, girada por Impuesto Especial a la Minería del trimestre de enero a marzo de 2015, se aprecia que fue emitida por el importe de S/ 0,00, al no determinarse impuesto a pagar por haber obtenido la recurrente pérdida operativa, observándose que en la declaración jurada por dicho tributo y período, presentada mediante Formulario Virtual PDT N° , de foja 1094, aquella también estableció pérdida operativa e impuesto a pagar de S/ 0,00, de lo que se tiene que dicho valor ha sido emitido con arreglo a ley, por lo que corresponde confirmar la resolución apelada en este extremo.

II.- Resoluciones de Determinación N°

Que del Anexo N° 1 de las Resoluciones de Determinación N°
emitidas por Regalías Mineras de los trimestres de enero a marzo, abril a junio, julio a setiembre y octubre a diciembre de 2015, de fojas 1302, 1306, 1310, y 1314, se aprecia que fueron emitidas por el importe de S/ 0,00, en cada caso, conforme con la determinación efectuada por la recurrente en las declaraciones juradas presentadas mediante los Formularios Virtuales PDT
y respecto de dicho tributo y períodos, de foja 1122, por lo que al encontrarse dichos actos conforme a ley, corresponde confirmar la resolución apelada en este extremo.

III.- Resoluciones de Determinación N°

Que del Anexo N° 2 a las citadas resoluciones de determinación, de fojas 1317, 1321 y 1325, se observa que fueron emitidas por el Impuesto Especial a la Minería de los trimestres de mayo a junio, julio a setiembre y octubre a diciembre de 2015, por los siguientes reparos al costo de ventas por: i) Participación de los trabajadores a las utilidades, ii) Fondo Complementario de Jubilación Minera, y iii) Amortización por cierre de mina, y a los gastos operativos por gastos comunes, por lo que procede analizar si dichos reparos se encuentran conforme a ley.

Que asimismo, del citado Anexo N° 2 de la Resolución de Determinación N° , girada por el trimestre de octubre a diciembre de 2015, la Administración, respecto del período diciembre de 2015, consideró un mayor costo de ventas y gastos operativos (gastos administrativos y de ventas) por diferencias entre lo declarado y lo consignado en el Libro Diario, y reparó los gastos operativos por concepto de participación de los trabajadores, de foja 1317.

Que cabe señalar que en cuanto a la Resolución de Determinación N° girada por el Impuesto Especial a la Minería de abril a junio de 2015, se advierte, a fojas 96, 105 y 106, que la recurrente mediante Formulario Virtual PDT de 31 de agosto de 2015, presentó declaración jurada original por dicho tributo y período, consignando como utilidad operativa el importe de S/ 7 025 665,00 y un impuesto a pagar de S/ 140 513,00; siendo que, posteriormente, el 29 de enero de 2019, durante el procedimiento de fiscalización, presentó declaración jurada rectificatoria, mediante Formulario Virtual PDT , de foja 106, consignando como utilidad operativa el monto de S/ 7 238 736,00 y un impuesto a pagar de S/ 144 775,00, determinando una mayor obligación tributaria.

Que de la revisión de dicha declaración jurada rectificatoria, y lo señalado por la recurrente en su escrito presentado durante el procedimiento de fiscalización, así como lo indicado en el Resultado del Requerimiento N° , de fojas 261, 264 y 278, se aprecia que la recurrente aceptó parcialmente las observaciones al costo de ventas por amortización de cierre de minas y por gastos operativos comunes, en los importes de S/ 18 823,00[1] y S/ 194 249,00, respectivamente.

Que estando a que las observaciones efectuadas por la Administración, respecto del Impuesto Especial a la Minería de abril a junio de 2015, al costo de ventas por amortización de cierre de minas ascendió a S/ 657 444,00 y a los gastos operativos por gastos comunes a S/ 194 662,00, de fojas 279 y 284 vuelta, se tiene que la recurrente no aceptó dichas observaciones por la diferencia de S/ 638 621,00 y S/ 413,00, respectivamente.

Que el numeral 88.1 del artículo 88 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado mediante Decreto Supremo N° 133-2013-EF, dispone que la declaración tributaria es la manifestación de hechos comunicados a la Administración Tributaria en la forma y lugar establecidos por ley, reglamento, resolución de superintendencia o norma de rango similar, la cual podrá constituir la base para la determinación de la obligación tributaria y el numeral 88.2 del citado artículo que la declaración referida a la determinación de la obligación tributaria podrá ser sustituida dentro del plazo de su presentación, y que vencido este, la declaración podrá ser rectificada dentro del plazo de prescripción mediante la declaración rectificatoria respectiva, la cual surtirá efecto con su presentación siempre que determinara igual o mayor obligación.

Que el último párrafo del citado numeral 88.2 refiere que no surtirá efectos aquella declaración rectificatoria presentada con posterioridad al plazo otorgado por la Administración Tributaria según lo dispuesto en el artículo 75 o una vez culminado el proceso de verificación o fiscalización parcial o definitiva, por los aspectos de los tributos y períodos o por los tributos y períodos, respectivamente que hayan sido motivo de verificación o fiscalización, salvo que la declaración rectificatoria determine una mayor obligación.

Que sobre los efectos que tiene la presentación de una declaración jurada rectificatoria en el curso de un procedimiento de fiscalización, en la Resolución N° 07308-2-2019, publicada en el diario oficial "El Peruano" el 24 de agosto de 2019, este Tribunal ha establecido con carácter de jurisprudencia de observancia obligatoria que: *"Si en el curso de un procedimiento de fiscalización, la Administración Tributaria ha efectuado observaciones que han sido recogidas por el deudor tributario mediante la presentación de una declaración jurada rectificatoria que ha surtido efectos conforme con el artículo 88 del Código Tributario y posteriormente, la Administración notifica, como producto de dicha fiscalización, una resolución de determinación considerando lo determinado en dicha declaración jurada rectificatoria, tales observaciones no constituyen reparos efectuados por la Administración y por tanto, no son susceptibles de controversia."*

Que el mencionado criterio tiene carácter vinculante para todos los vocales del Tribunal Fiscal, conforme con lo establecido por el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2002-10 de 17 de setiembre de 2002.

Que en virtud a lo expuesto, dado que las observaciones efectuadas por la Administración a la base imponible del Impuesto Especial a la Minería del trimestre de abril a junio de 2015, al costo de ventas por amortización de cierre de minas y al gasto de ventas por gastos operativos comunes, fueron incluidas

[1] La recurrente en su escrito de respuesta al citado requerimiento señaló que le correspondía deducir una amortización por cierre de minas de S/ 638 621,00.

parcialmente como parte de la autodeterminación del citado tributo y período efectuada por la recurrente en la declaración jurada rectificatoria, realizada con el Formulario Virtual PDT de 29 de enero de 2019, la que surtió efectos con su presentación; no podían dichos extremos calificar como reparos efectuados por la Administración y, por tanto, no son susceptibles de controversia, de acuerdo con los fundamentos de la citada resolución de observancia obligatoria.

Que en ese sentido, de acuerdo con el citado criterio jurisprudencial, y dado que la Resolución de Determinación N° considera las observaciones al costo de ventas por amortización de cierre de minas y al gasto de ventas por gastos operativos comunes, en su totalidad (por los montos de S/ 657 444,00 y S/ 194 662,00, respectivamente), como reparos efectuados a la determinación realizada por la recurrente, y la resolución apelada se pronuncia sobre ellos, como si correspondieran a reparos susceptibles de controversia, tanto dicho valor como la citada resolución apelada han vulnerado el procedimiento legal establecido en tal aspecto, por lo que en aplicación de lo dispuesto por el numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario[2], corresponde declarar la nulidad parcial de dicho valor así como de la resolución apelada en ese extremo, debiendo considerarse como base imponible para la determinación del Impuesto Especial a la Minería del trimestre de abril a junio de 2015, la suma consignada por la recurrente en el Formulario Virtual PDT .

Que estando al criterio expuesto, se tiene que en el presente caso no existe controversia que deba ser dilucidada en esta instancia respecto de las referidas observaciones al costo de ventas por amortización de cierre de minas y al gasto por gastos operativos comunes por los montos de S/ 18 823,00 y S/ 194 249,00, respectivamente; debiendo únicamente dilucidarse como reparos por los importes de S/ 638 621,00 y S/ 413,00, respectivamente, que no fueron reconocidos por la recurrente.

Que ahora bien procede analizar la procedencia de los reparos efectuados por la Administración al Impuesto Especial a la Minería, conforme con la precisión efectuada.

i) Participación de los trabajadores en las utilidades

Que el presente reparo se encuentra detallado en el Anexo N° 2 de las Resoluciones de Determinación N° en el cual se hace referencia al punto 1 del Resultado del Requerimiento N° y al punto 1 del Resultado del Requerimiento N° , de fojas 1317, 1321 y 1325.

Que mediante el Requerimiento N° , de foja 409, la Administración solicitó a la recurrente que presente balance de comprobación trimestrales enero-marzo, abril-junio, julio-setiembre y octubre-diciembre de 2015, así como los Estados de Situación Financiera (Balance General) trimestrales y los Estados de Resultados (Estado de Ganancias y Pérdidas) trimestrales, declaraciones juradas trimestrales, rectificatorias, boletas de pago, detalle mensual de la determinación del costo de venta, detalle mensual de depreciaciones y amortizaciones, de los gastos operativos, así como libros contables, entre otros.

Que en el Resultado del Requerimiento N° de fojas 393 a 397, la Administración dio cuenta de que la recurrente cumplió con lo solicitado.

Que mediante el punto 1 del Requerimiento N° de fojas 379 y 380, la Administración señaló que la recurrente consideró como costo de ventas los conceptos de Participaciones de los Trabajadores, en cada trimestre de 2015, los que corresponden a estimaciones y/o provisiones registradas en su contabilidad, por lo que solicitó que sustente por escrito con documentación fehaciente el motivo por el cual declaró dicho costo de ventas, en el que se incluyó el mencionado concepto. Agregó que debía presentar el cálculo y determinación de los importes deducidos trimestralmente por dicho concepto y explicar por escrito el motivo por el cual consideró como deducción el concepto por Participación de Trabajadores, para efecto del cálculo y pago del Impuesto Especial a la Minería, debiendo adjuntar la documentación correspondiente a los trabajadores de producción beneficiados.

[2] Según el cual, son nulos los actos de la Administración dictados prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido o que sean contrarios a ley o norma con rango inferior.

Que en respuesta a dicho requerimiento, la recurrente presentó un escrito, de fojas 344 a 349, en el que afirmó que las participaciones de los trabajadores podían formar parte del costo de las existencias, en la medida que cumplan con las disposiciones de las NIC 2 y 16, y que si bien dichas participaciones fueron determinadas en base a estimaciones, estos corresponden a gastos reales, siendo además que no existe en el ordenamiento jurídico un condicionamiento a un resultado operativo financiero positivo para la deducción de la participación de los trabajadores como costo de ventas. Citó las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 07462-5-2006, 4028-1-2005 y 13815-3-2013.

Que en el punto 1 del Resultado del Requerimiento N° de fojas 367 a 374, la Administración dio cuenta del escrito y documentación presentados por la recurrente, y señaló que de conformidad con lo dispuesto por la Ley del Impuesto Especial a la Minería, para la determinación de la utilidad operativa, debía contemplarse sólo los costos y gastos incurridos en la generación de ingresos por la venta de minerales, y debido a que la recurrente no declaró utilidad operativa en ningún trimestre de 2015 por la venta de minerales, no correspondía deducir estos costos cuya provisión por beneficios a los trabajadores de producción en la participación en las utilidades de la empresa, se generó por los resultados de otros ingresos no contemplados por la norma, y que de la declaración jurada anual rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2015, se verificó que los ingresos que generaron las utilidades en la empresa provenían de otras fuentes distintas a la explotación de los recursos minerales metálicos; por lo que procedió a observar la deducción de la participación de los trabajadores en las utilidades.

Que con el Requerimiento N° y su Anexo N° 1, de fojas 298 y 299, la Administración en virtud del artículo 75 del Código Tributario, solicitó a la recurrente que desvirtúe la observación al costo de ventas por participación de los trabajadores en las utilidades.

Que la recurrente dio respuesta a dicho requerimiento, mediante escrito de fojas 271 a 275, señalando que la base de cálculo de las participaciones registradas como costo de ventas son determinadas sobre la renta neta tributaria, y dicha determinación se realiza en base a los ingresos, costos y gastos devengados en cada mes, más adiciones y deducciones tributarias, por lo que indicó que tales participaciones provienen de operaciones efectivamente realizadas; y que realizó una estimación razonable de dichas participaciones.

Que indicó que tenía la obligación de otorgar dichas participaciones a los trabajadores, desde el momento en que ellos cumplieron con su jornada laboral, por lo que dicha obligación era independiente del momento en que debía efectuarse su pago y el hecho que se hubiesen generado en ingresos provenientes de otras actividades, no desvirtúa su naturaleza, de haber sido una carga personal pagada en virtud a la ley.

Que mediante el punto 1 del Resultado del Requerimiento N° , de fojas 292 a 296, la Administración dio cuenta del escrito e información presentados, e indicó que la recurrente presentó un reporte denominado “Anexo B Distribución de Utilidades 2015” en el que detalló los nombres de los trabajadores beneficiados, el cálculo por días trabajados, el cálculo por todos los ingresos percibidos durante el ejercicio 2015, el total de utilidades, el cálculo de los descuentos, y el neto a pagar, estatus y condición, y un reporte denominado “Anexo C Distribución de Utilidades 2015” en el que mostró la distribución en porcentaje, en importes por mes y sub totalizado por cada trimestre de 2015. La Administración señaló que de la evaluación de dicha información, la recurrente para efecto de declarar el Impuesto Especial a la Minería consideró como parte del costo de ventas un valor estimado del 90% de la participación de los trabajadores en las utilidades calculada en cada trimestre de 2015, el que con la información real determinada al finalizar el ejercicio 2015, los valores de dichas participaciones representaban el 91.27%.

Que observó que el costo de ventas por el concepto de participación en las utilidades de los trabajadores de producción se generó por otros ingresos distintos a la explotación de los recursos minerales metálicos, esto es, que no provenían de los resultados vinculados a la generación de ingresos por la venta de minerales, debido a que la recurrente obtuvo pérdida operativa en el ejercicio 2015, según verificó de la declaración jurada rectificatoria anual del Impuesto a la Renta, vinculada a la explotación y venta de minerales, por lo que procedió a observar la deducción como costo de ventas de la participación de los trabajadores en las utilidades.

Que de lo expuesto, se tiene que el presente reparo se efectuó debido a que la Administración consideró que para efecto de determinar el Impuesto Especial a la Minería, no debía considerarse como costo de ventas, la participación de los trabajadores en las utilidades, debido a que la recurrente obtuvo pérdida operativa, según la determinación anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2015, conforme se aprecia de los Resultados de los Requerimientos N° , en los que se sustentan las resoluciones de determinación bajo análisis.

Que no obstante, de la resolución apelada, de fojas 1366 y 1367 vuelta, se advierte que la Administración consideró que el presente reparo se sustenta además en que las provisiones contables por las referidas participaciones constituyen estimaciones no fiables, puesto que la recurrente no explicó la base de cálculo para la determinación de las participaciones de cada trimestre.

Que al respecto, de conformidad con el artículo 127 del anteriormente citado Código Tributario, el órgano encargado de resolver está facultado para hacer un nuevo examen completo de los aspectos del asunto controvertido, hayan sido o no planteados por los interesados, llevando a efecto cuando sea pertinente nuevas comprobaciones, precisándose que mediante esta facultad de reexamen el órgano encargado de resolver solo puede modificar los reparos efectuados en la etapa de fiscalización o verificación que hayan sido impugnados, para incrementar sus montos o para disminuirlos.

Que según el numeral 2 del artículo 109 del mismo código, son nulos los actos de la Administración Tributaria dictados prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido, o que sean contrarios a la ley o norma con rango inferior.

Que asimismo, el último párrafo del artículo 150 del citado código, modificado por Decreto Legislativo N° 1421, establece que cuando el Tribunal Fiscal constate la existencia de vicios de nulidad, además de la declaración de nulidad debe pronunciarse sobre el fondo del asunto, de contarse con los elementos suficientes para ello, salvaguardando los derechos de los administrados, y que cuando no sea posible pronunciarse sobre el fondo del asunto, se dispone la reposición del procedimiento al momento en que se produjo el vicio de nulidad.

Que de acuerdo con el indicado artículo 127, la Administración goza de la facultad para realizar un nuevo examen completo de los aspectos del asunto controvertido en la etapa de reclamación, sin embargo, solo puede modificar los reparos efectuados en la etapa de fiscalización o verificación que hubiesen sido impugnados, para incrementar sus montos o para disminuirlos, mas no está facultaba a adicionar nuevos fundamentos.

Que en tal sentido, toda vez que la Administración en la resolución apelada adicionó el aludido fundamento respecto del reparo bajo análisis, manteniendo este bajo un aspecto adicional que no fue considerado en los valores impugnados, lo que no se ajusta a lo dispuesto por el aludido artículo 127, prescindió del procedimiento legal establecido, por lo que de conformidad con el numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario, procede declarar la nulidad de la resolución apelada en cuanto a la adición efectuada.

Que en tal medida, corresponde analizar la acotación materia de análisis, conforme con los motivos determinantes del reparo formulados durante el procedimiento de fiscalización y recogidos en los valores impugnados, esto es, que las provisiones contables por las participaciones de los trabajadores en las utilidades no debían considerarse como costo de ventas debido a que la recurrente obtuvo pérdida operativa, según la determinación anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2015.

Que al respecto, mediante el numeral 1.1 del artículo 1 de la Ley que crea el Impuesto Especial a la Minería, Ley N° 29789, se creó el Impuesto Especial a la Minería, el cual grava la utilidad operativa obtenida por los sujetos de la actividad minera proveniente de las ventas de los recursos minerales metálicos en el estado en que se encuentren, así como la proveniente de los autoconsumos y retiros no justificados de los referidos bienes.

Que conforme con el numeral 4.1 del artículo 4 de la citada ley, la base imponible del impuesto será la utilidad operativa trimestral de los sujetos de la actividad minera, considerando los trimestres calendarios siguientes: enero-marzo, abril-junio, julio-setiembre y octubre-diciembre; mientras que de acuerdo con el numeral 4.2 del mismo artículo, la utilidad operativa de los sujetos de la actividad minera es el resultado de deducir de los ingresos generados por las ventas de los recursos minerales realizadas en cada trimestre calendario, el costo de ventas y los gastos operativos, incluidos los gastos de ventas y los gastos administrativos, incurridos para la generación de dichos ingresos, teniendo en cuenta lo dispuesto en el último párrafo del numeral 4.7 del indicado artículo. Para estos efectos, no son deducibles los costos y gastos incurridos en los autoconsumos y retiros no justificados de los recursos minerales.

Que de acuerdo con el numeral 4.6 del artículo bajo análisis, el costo de ventas comprende los materiales directos utilizados, la mano de obra directa y los costos indirectos de la producción vendida. Los costos de ventas y los gastos serán determinados de acuerdo con las normas contables, excepto los gastos de exploración los que, a efectos de la anotada ley, serán atribuidos proporcionalmente durante la vida probable de la mina.

Que por su parte, el numeral 3.2 del artículo 3 del Reglamento de la Ley que crea el Impuesto Especial a la Minería, aprobado por Decreto Supremo N° 181-2011-EF, dispone que los costos deben ser imputados al trimestre calendario en el que se generen los ingresos por las ventas.

Que de otro lado, el Decreto Legislativo N° 892 regula el derecho de los trabajadores sujetos al régimen laboral de la actividad privada, a participar en las utilidades de las empresas que desarrollan actividades generadoras de renta de tercera categoría, indicándose en el artículo 2, antes de la modificación dispuesta por Ley N° 31110, que la participación se efectuaría mediante la distribución de la renta neta anual antes de impuestos, en función a los porcentajes establecidos en dicho artículo.

Que el artículo 4[3] del citado decreto establece que el porcentaje por la participación de utilidades se calculará sobre el saldo de la renta imponible del ejercicio gravable que resulte después de haber compensado pérdidas de ejercicios anteriores de acuerdo con las normas del Impuesto a la Renta.

Que además el artículo 5 de la misma norma, antes de la modificación dispuesta por Ley N° 31110, señala que tienen derecho a participar en las utilidades todos los trabajadores que hayan cumplido la jornada máxima de trabajo establecido en la empresa, sea a plazo indefinido o sujetos a cualquiera de las modalidades contempladas por el Título III del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo Nº 728. Agrega que los trabajadores con jornada inferior a la máxima establecida, participarían en las utilidades en forma proporcional a la jornada trabajada, además participarían en el reparto de las utilidades en igualdad de condiciones del artículo 2 y 3 de la presente norma, los trabajadores que hubiesen sufrido accidente de trabajo o enfermedad ocupacional y que haya dado lugar a descanso médico, debidamente acreditado, al amparo y bajo los parámetros de la norma de seguridad y salud en el trabajo.

Que conforme con las normas antes glosadas, la deducción del costo de ventas incurrido en la generación de los ingresos por las ventas de los recursos minerales forma parte del cálculo de la base imponible del Impuesto Especial a la Minería, siendo que la determinación de dicho costo de ventas debe ser establecida de acuerdo con las normas contables, según la remisión expresa efectuada a través del numeral 4.6 del artículo 4 de la ley que crea el referido impuesto; y de otro lado, la participación de los trabajadores en las utilidades es un derecho que ostentan los trabajadores, siempre que existiese renta neta imponible y los trabajadores hubiesen cumplido, en principio, con la jornada laboral, por lo que el otorgar la participación de los trabajadores en las utilidades es una obligación establecida por una norma legal.

Que ahora bien, el artículo 1 de la Resolución N° 046-2011-EF/94 del Consejo Normativo de Contabilidad, precisa que el reconocimiento de las participaciones de los trabajadores en las utilidades determinadas

[3] De conformidad con el artículo 2 de la Ley N° 28873, publicada el 15 de agosto de 2006, el saldo de la renta imponible a que se refiere el presente artículo es aquel que se obtiene luego de compensar la pérdida de ejercicios anteriores con la renta neta determinada en el ejercicio, sin que esta incluya la deducción de la participación de los trabajadores en las utilidades.

sobre bases tributarias deberá hacerse de acuerdo con la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 19 Beneficios a los Empleados.

Que de conformidad con el párrafo 2 de la NIC 19, esta norma se aplicará por los empleadores al contabilizar todos los beneficios a los empleados, excepto aquellos a los que sea de aplicación la NIIF 2 Pagos Basados en Acciones.

Que según el acápite a) del párrafo 5 de la misma NIC 19, los beneficios a los empleados a corto plazo, corresponden a aquellos que se esperan liquidar totalmente antes de los doce meses posteriores al final del período anual sobre el que se informa en el que los empleados presten los servicios relacionados, entre los que se encuentran las participaciones de los trabajadores en las ganancias.

Que de acuerdo con el párrafo 11 de la NIC 19, tratándose de la participación de los trabajadores en las ganancias, como otros beneficios a corto plazo, la entidad debe reconocer el importe que ha de pagar al empleado, como un gasto, a menos que otra NIIF requiera o permita la inclusión de los mencionados beneficios en el costo de un activo (por ejemplo, la NIC 2 Inventarios y la NIC 16 Propiedades, Planta y Equipo). Asimismo, el párrafo 19 de la misma NIC, señala que una entidad debe reconocer el costo esperado de la participación en ganancias o de los planes de incentivos por parte de los trabajadores cuando, y solo cuando: (a) la entidad tiene una obligación presente, legal o implícita, de hacer tales pagos como consecuencia de sucesos pasados; y (b) pueda realizarse una estimación fiable de la obligación.

Que según la NIC 2, párrafos 10 y 12, el costo de los inventarios comprenderá todos los costos derivados de su adquisición, transformación, así como otros costos en los que se haya incurrido para darles su condición y ubicación actuales; y dentro de los costos de transformación se encuentran los costos directamente relacionados con las unidades de producción, tales como la mano de obra directa y los costos indirectos de producción, variables o fijos.

Que agrega el párrafo 34 de dicha NIC que cuando los inventarios sean vendidos, el importe en libros de los mismos se reconocerá como gasto del periodo en el que se reconozcan los correspondientes ingresos de operación.

Que para Sinisterra, Polanco y Henao[4] el costo de ventas en empresas comerciales está constituido por el precio de adquisición de las mercancías no fabricadas por la empresa, mientras que en organizaciones industriales lo está por el costo de producción.

Que el Diccionario Espasa Calpe de Economía y Negocios[5] define al coste de producción (production cost), como los costes devengados durante un período determinado en el proceso de transformación. Incluye la mano de obra directa, el consumo de materias primas y los gastos generales de fabricación.

Que en el mismo sentido, para [6], los costos de producción (o de producto) son todos aquellos que se asocian con la manufactura de artículos o con la prestación de servicios, clasificándose a un nivel más detallado como materiales directos, mano de obra directa y costos indirectos. Tan solo estos tres elementos del costo se pueden asignar a los productos: (i) materiales directos: aquellos que son rastreables al artículo o servicio que se está produciendo, (ii) mano de obra directa: trabajo que se asigna a los artículos y servicios que se están produciendo realizado por los empleados que convierten materias primas en un producto o que proporcionan un servicio a los clientes se clasifican como mano de obra directa; y (iii) costos indirectos también conocidos como carga fabril o costos indirectos de manufactura que comprende una amplia variedad de conceptos, diferentes de los materiales directos y de la mano de obra directa.

Que dentro de la contabilidad de costos, se define a la mano de obra como:

---

4 Contabilidad: Sistema de información para las organizaciones. Ed. Colombia 2011. p.104.

5 Diccionario Espasa de Economía y Negocios [Diccionario Electrónico]. Espasa Calpe. Madrid. 1997.

6 HANSEN, Don; y MOWEN, Maryanne. Administración de costos: Contabilidad y Control. Cengage Learning Editores, S.A. de C.V. 5ª Ed. México 2007. pp. 39 y 40.

"La mano de obra representa el esfuerzo del trabajo humano que se aplica en la elaboración del producto. La mano de obra, así como la materia prima, se clasifica en mano de obra directa e indirecta. La mano de obra directa constituye el esfuerzo laboral que aplican los trabajadores físicamente relacionados con el proceso productivo, sea por acción manual u operando una máquina. El costo del esfuerzo laboral que desarrollan los trabajadores sobre la materia prima para convertirla en producto terminado constituye el costo de la mano de obra directa. El salario y las prestaciones sociales que devenga, por ejemplo, el trabajador que corta la madera o arma la mesa se maneja como costo de mano de obra directa (…)"[7]

Que dentro del costo de mano de obra, se encuentran las prestaciones por *"(…) seguro social; gratificaciones; vacaciones; servicios médicos; asistenciales; escolares; habitacionales; deportivos y recreativos; jubilaciones, seguros de vida y contra accidentes y enfermedades; participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa; tratamiento contable de las indemnizaciones, paros y huelgas."*[8] *(subrayado nuestro)*

Que conforme se advierte del Comprobante de Información Registrada, de foja 1110, la recurrente tiene como actividad principal la extracción de minerales metalíferos no ferrosos, y según el Resumen Estadístico de Fiscalización, de foja 1260, se dedica al procesamiento y venta de concentrado de cobre extraído de sus concesiones y Condestable; de lo que se tiene que la recurrente se dedica a la actividad minera.

Que asimismo, la recurrente declaró renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2015, mediante Formulario Virtual PDT N° , de fojas 1356 a 1358, en el que declaró como ingresos por ventas netas el importe de S/ 292 072 486,00, siendo además que en el detalle de fojas 249 a 253, se indica a los trabajadores mineros con los que contaba en dicho ejercicio[9]; por lo que la recurrente se encontraba obligada a cumplir con otorgar participaciones en las utilidades a sus trabajadores mineros, siendo que en el Resultado del Requerimiento N° la Administración señaló en el caso de autos que se trataba de la participación en las utilidades de los trabajadores de producción.

Que se tiene que al encontrarse obligada la recurrente a efectuar el pago a sus trabajadores mineros por participaciones en las utilidades, cuyas labores se encuentran directamente relacionadas con la actividad minera, puesto que realizan un esfuerzo laboral que incide en el proceso de extracción y transformación del mineral; es posible establecer que de acuerdo con las normas contables, dichas erogaciones formen parte del costo de mano de obra directa, el que a su vez debía ser considerado dentro del costo de ventas.

Que estando a que para efecto de determinar el Impuesto Especial a la Minería, debía deducirse el costo de ventas de acuerdo con las normas contables, y según lo antes analizado, la recurrente podía considerar dentro del costo de ventas el costo de mano de obra directa, incluida la participación de los trabajadores en las utilidades, la deducción de tal concepto se encontraba arreglada a ley, no apreciándose de las normas antes glosadas, aplicables al caso de autos, condición o exigencia alguna relacionada con la obtención de utilidad operativa, para que proceda su deducción como costo de ventas en la determinación del Impuesto Especial a la Minería, a lo que cabe añadir que en los períodos acotados el contribuyente obtuvo ingresos por las ventas de recursos minerales, aspecto respecto del cual no existe controversia en autos.

Que en ese sentido, dicho costo se encuentra vinculado a la generación de ingresos por la venta de mineral, al encontrarse relacionado a un costo por un beneficio de carácter legal a los trabajadores, entre ellos, a aquellos que se relacionan con el proceso de producción de los bienes que generan los ingresos en la

---

7 Soto, C. A. (2017). Contabilidad de costos: Con aproximación a las NIC-NIIF. Colombia: Ecoe Ediciones. En:

8 . Contabilidad de Costos. México, 1994. 5ª edición: Editorial Limusa S.A. p.419.

9 Aspecto que no ha sido cuestionado por la Administración.

actividad minera que realiza la recurrente, lo que no se ve enervado de modo alguno por la existencia o no de utilidad operativa.

Que en ese sentido, el reparo efectuado por la Administración carece de sustento, por lo que corresponde levantar el reparo y revocar la resolución apelada en este extremo.

Que estando al fallo emitido, carece de relevancia emitir pronunciamiento sobre los alegatos formulados por la recurrente.

ii) Fondo Complementario de Jubilación Minera, Metalúrgica y Siderúrgica

Que el presente reparo se encuentra detallado en el Anexo N° 2 de las Resoluciones de Determinación N° , que hacen referencia al punto 1 del Resultado del Requerimiento N° y al punto 1 del Resultado del Requerimiento N° de fojas 1317, 1321 y 1325.

Que mediante el punto 1 del Requerimiento N° , de fojas 379 y 380, la Administración señaló que la recurrente consideró como parte del costo de ventas el concepto de Fondo Complementario de Jubilación Minera, Metalúrgica y Siderúrgica, en adelante, Fondo Complementario de Jubilación Minera, en cada trimestre de 2015, por lo que le solicitó que sustentara por escrito con documentación fehaciente el motivo por el cual se incluyó el referido concepto en el costo de ventas, debiendo acreditar la utilidad generada por la venta del mineral. Agregó que debía presentar el cálculo y determinación de los importes deducidos trimestralmente por dicho concepto y explicar por escrito el motivo por el cual consideró como deducción el concepto por Fondo Complementario de Jubilación Minera, para efecto del cálculo y pago del Impuesto Especial a la Minería, así como adjuntar la documentación correspondiente a los trabajadores de producción beneficiados.

Que la recurrente en respuesta al citado requerimiento, presentó un escrito de fojas 344 a 347, en el que señaló que el Fondo Complementario de Jubilación Minera debió ser considerado como costo de ventas puesto que se trata de aportaciones a favor del trabajador minero, quien realizó actividades directamente vinculadas a la extracción y procesamiento de minerales; y que si bien estableció el importe a deducir por dicho concepto, sobre la base de estimaciones, este corresponde a un gasto real. Asimismo, indicó que no existe en el ordenamiento jurídico peruano una disposición que exija que debe existir un resultado financiero positivo para la deducción del referido Fondo Complementario de Jubilación Minera.

Que en el punto 2 del Resultado del Requerimiento N° de fojas 365 a 367 vuelta, se observa que la Administración luego de dar cuenta del escrito y documentación presentados por la recurrente, señaló respecto del Fondo Complementario de Jubilación Minera, que según la NIC 2, dicho concepto no se encuentra asociado directamente a las unidades producidas, siendo esta una erogación exclusiva para complementar las pensiones de los trabajadores de las empresas mineras metalúrgicas y siderúrgicas siempre que la empresa obtenga renta imponible al final del ejercicio. Asimismo, refirió que los impuestos no se encuentran incluidos en los gastos operativos, según el Reglamento de la Ley que crea el Impuesto Especial a la Minería, y que tampoco puede considerarse como costo ventas dicho concepto al constituir un impuesto, según el Informe N° [10], y dada la naturaleza de su determinación que presenta características similares al Impuesto a la Renta. En ese sentido, procedió a observar su deducción como parte del costo de ventas para determinar el Impuesto Especial a la Minería por los trimestres fiscalizados.

Que mediante el Anexo N° 1 al Requerimiento N° de fojas 298 y 299, la Administración solicitó a la recurrente que en virtud del artículo 75 del Código Tributario, procediera a presentar sus descargos a la presente observación al costo de ventas.

[10] Según el cual, el Aporte al Fondo Complementario de Jubilación Minera, Metalúrgica y Siderúrgica creado por la Ley N° 29741, en la parte que corresponde a las empresas, tiene la naturaleza jurídica de un tributo, específicamente, la de un impuesto de periodicidad anual.

Que en respuesta a dicho requerimiento, la recurrente presentó un escrito de fojas 268 a 271, en el que además de reiterar lo señalado anteriormente, sostuvo que si bien en la exposición de motivos del Reglamento de la Ley N° 29741 se concluye que dicho aporte tenía la naturaleza legal de un tributo, ello no obstaba que correspondiera darle el tratamiento contable de costo de ventas, más aún cuando la Ley que crea el Impuesto Especial a la Minería, indica expresamente que se debe recurrir a las normas contables. Refiere que según el párrafo 15 de la NIC 2, correspondía considerar dicho aporte como parte de los otros costos no derivados de la producción, y por ende, formaba parte del costo de existencias.

Que agregó que en el supuesto negado, que no se considerase parte del costo de ventas, dicho concepto correspondería a un gasto operativo, siendo que en el Reglamento de la Ley del Impuesto Especial a la Minería se excluye expresamente a algunos tributos, mas no a dicho aporte.

Que en el Resultado del Requerimiento N° , de fojas 289 a 292, la Administración indicó que dichas erogaciones no formaban parte de otros costos, puesto que tales aportes no contribuían a dar a las existencias su "condición" y "ubicación" actuales, como indica la NIC 2, al tratarse de un impuesto de periodicidad anual destinado a financiar el beneficio complementario a la pensión de los trabajadores de las empresas, y solo cuando la empresa obtuviese renta neta imponible al final del ejercicio, siendo además que dicha renta neta imponible se origina en ingresos distintos a la explotación y venta de recursos minerales metálicos.

Que asimismo, en cuanto a que de no formar parte del costo de ventas de las existencias, dicho concepto debía incluirse como parte de los gastos operacionales e incidir en el resultado operativo, refirió que la Ley que crea el Impuesto Especial a la Minería, para la determinación de la utilidad operativa, contempló únicamente los costos y gastos incurridos en la generación de ingresos por venta de minerales, y debido a que la recurrente no declaró utilidad operativa en el ejercicio 2015, no correspondía deducir el Fondo Complementario de Jubilación Minera, cuya obligación se generó por los resultados de otros ingresos distintos a la venta de minerales metálicos, y en ese mismo sentido, refirió que el inciso j) del artículo 2 del reglamento de la referida ley, expresamente excluye los resultados provenientes de otras fuentes distintas a la explotación de recursos minerales metálicos.

Que concluyó que procedía mantener el reparo al costo de ventas al haberse deducido indebidamente el concepto de Fondo Complementario de Jubilación Minera, debido a que califica como un impuesto que no se encuentra relacionado con las unidades producidas, y que tampoco procedía su deducción como gasto operativo debido a que dicha obligación se generó por resultados provenientes de otras fuentes distintas a la explotación de los recursos minerales metálicos.

Que estando a lo expuesto, se tiene que la Administración efectuó el presente reparo puesto que consideró que los pagos por aporte al Fondo Complementario de Jubilación Minera, Metalúrgica y Siderúrgica que realizó la recurrente no debían ser considerados como costo ni gasto, puesto que por el primer caso, indicó que se trataba de un impuesto y no se encontraba contemplado como costo conforme con la NIC 2, y por el segundo, que la recurrente no declaró utilidad operativa en el ejercicio 2015, lo que evidenciaría que la renta neta que originó el aporte se generó en ingresos distintos a la explotación y venta de recursos minerales metálicos; siendo que en la resolución apelada, de foja 1366 vuelta, aquella solo incide en la observación referida a que el concepto reparado tiene su origen en ingresos no contemplados por la Ley que crea el Impuesto Especial a la Minería, y adicionalmente, advierte que la recurrente no demostró la base imponible estimada para el cálculo de dicho concepto por cada trimestre del año, por lo que consideró que este no constituye una estimación fiable.

Que conforme se ha señalado anteriormente, de acuerdo con el indicado artículo 127 del Código Tributario, la Administración goza de la facultad para realizar un nuevo examen completo de los aspectos del asunto controvertido en la etapa de reclamación, sin embargo, solo puede modificar los reparos efectuados en la etapa de fiscalización o verificación que hubiesen sido impugnados, para incrementar sus montos o para disminuirlos, mas no está facultaba a adicionar nuevos fundamentos.

Que en tal sentido, toda vez que la Administración en la resolución apelada adicionó respecto del reparo bajo análisis, el fundamento sobre que la deducción reparada no constituía una estimación fiable al no

haber la recurrente demostrado la base imponible estimada para su cálculo, manteniendo dicho reparo bajo un aspecto adicional que no fue considerado en los valores impugnados, lo que no se ajusta a lo dispuesto por el aludido artículo 127, prescindió del procedimiento legal establecido, por lo que de conformidad con el numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario, procede declarar la nulidad de la resolución apelada en cuanto a la adición efectuada.

Que en tal medida, corresponde analizar el reparo materia de análisis, conforme fue sustentado en el procedimiento de fiscalización.

Que al respecto, mediante el artículo 1 de Ley Nº 29741, Ley que crea el Fondo Complementario de Jubilación Minera, Metalúrgica y Siderúrgica, se creó el Fondo Complementario de Jubilación Minera, Metalúrgica y Siderúrgica – FCJMMS, el mismo que se constituirá con el aporte del cero coma cinco por ciento de la renta neta anual de las empresas mineras, metalúrgicas y siderúrgicas, antes de impuestos; y con el aporte del cero coma cinco por ciento mensual de la remuneración bruta mensual de cada trabajador minero, metalúrgico y siderúrgico; el mismo que constituirá un fondo de seguridad social para sus beneficiarios.

Que conforme con el artículo 2 de la mencionada ley, los trabajadores mineros, metalúrgicos y siderúrgicos afiliados al Sistema Nacional de Pensiones o al Sistema Privado de Pensiones Administrado por las Administradoras Privadas de Fondos de Pensiones (AFP) que se jubilen de conformidad con lo dispuesto en la Ley N° 25009, Ley de Jubilación de los Trabajadores Mineros, y en la Ley N° 27252, Ley que Establece el Derecho de Jubilación Anticipada para Trabajadores Afiliados al Sistema Privado de Pensiones que Realizan Labores que Implican Riesgo para la Vida o la Salud, tienen derecho a percibir el beneficio del fondo complementario creado en el artículo 1. El beneficio se hará extensivo a los pensionistas mineros, metalúrgicos y siderúrgicos que se hayan jubilado bajo el régimen de la Ley N° 25009 y de la Ley N° 27252. No genera devengados hasta el vencimiento del plazo establecido en el artículo 8.

Que según el artículo 3 de la misma ley, dispone que los períodos de trabajo efectivo cumplidos en forma continua o alternada en las actividades mineras, metalúrgicas y siderúrgicas son acumulables a efectos de obtener el beneficio complementario regulado por la presente ley.

Que conforme con el artículo 1 del Reglamento de la Ley Nº 29741, aprobado por Decreto Supremo N° 006-2012-TR, se define a empresa minera como aquella que realiza actividades de la industria minera reguladas en el Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería, aprobado por Decreto Supremo N° 014-92-EM (acápite a) del numeral 6).

Que el artículo 3 del referido reglamento establece que la SUNAT administra los aportes a que se refiere la ley, los cuales serán transferidos al FCR (Fondo Consolidado de Reservas Previsionales) para integrar el FCJMMS (Fondo Complementario de Jubilación Minera, Metalúrgica y Siderúrgica), luego de deducir la comisión respectiva en favor de la SUNAT y la comisión correspondiente a la ONP para la atención del gasto de administración del beneficio complementario.

Que de otro lado, conforme con el numeral 4.1 del artículo 4 de la Ley que crea el Impuesto Especial a la Minería, la base imponible del impuesto será la utilidad operativa trimestral de los sujetos de la actividad minera, considerando los trimestres calendarios siguientes: enero-marzo, abril-junio, julio-setiembre y octubre-diciembre; mientras que de acuerdo con el numeral 4.2 del mismo artículo, la utilidad operativa de los sujetos de la actividad minera es el resultado de deducir de los ingresos generados por las ventas de los recursos minerales realizadas en cada trimestre calendario, el costo de ventas y los gastos operativos, incluidos los gastos de ventas y los gastos administrativos, incurridos para la generación de dichos ingresos, teniendo en cuenta lo dispuesto en el último párrafo del numeral 4.7 del indicado artículo. Para estos efectos, no son deducibles los costos y gastos incurridos en los autoconsumos y retiros no justificados de los recursos minerales.

Que de acuerdo con el numeral 4.6 del artículo bajo análisis, el costo de ventas comprende los materiales directos utilizados, la mano de obra directa y los costos indirectos de la producción vendida. Los costos de ventas y los gastos serán determinados de acuerdo con las normas contables, excepto los gastos de

exploración los que, a efectos de la anotada ley, serán atribuidos proporcionalmente durante la vida probable de la mina.

Que por su parte, el numeral 3.1 del artículo 3 del Reglamento de la Ley que crea el Impuesto Especial a la Minería, dispone que los ingresos generados por las ventas de los recursos minerales metálicos, en el estado que se encuentren, se imputarán al trimestre calendario en que se efectúe la entrega o puesta a disposición de dichos recursos.

Que asimismo, el numeral 3.2 del citado artículo 3 prevé que los costos serán imputados al trimestre calendario en el que se generen los ingresos por las ventas. Añade que los gastos operativos vinculados a un ingreso por ventas se imputarán al trimestre calendario en el que este se impute, mientras que los gastos operativos comunes se imputarán proporcionalmente de acuerdo con su devengo. Los gastos de exploración deberán atribuirse proporcionalmente durante la vida probable de la mina en función a las reservas probadas y probables y la producción real.

Que conforme con las normas antes glosadas, la deducción del costo de ventas incurrido en la generación de los ingresos por las ventas de los recursos minerales forma parte del cálculo de la base imponible del Impuesto Especial a la Minería, siendo que la determinación de dicho costo de ventas debe ser establecida de acuerdo con las normas contables, según la remisión expresa efectuada a través del numeral 4.6 del artículo 4 de la ley que crea el referido impuesto.

Que de lo antes expuesto, se tiene que el Fondo Complementario de Jubilación Minera, Metalúrgica y Siderúrgica – FCJMMS, constituye un fondo de seguridad social establecido por ley para los trabajadores de las empresas mineras, el cual es intangible, y sus recursos se aplican única y exclusivamente para financiar el beneficio complementario adicional a la pensión de los trabajadores que se jubilen o se hayan jubilado bajo el régimen de la Ley N° 25009 y de la Ley N° 27252.

Que conforme con lo señalado en la Resolución N° 12107-9-2019, el aporte al FCJMMS realizado por las empresas constituye un tributo dado que: i) es una obligación pecuniaria creada por ley, pues nace de la Ley N° 29741, ii) no califica como sanción por ilícito alguno, ni tiene carácter punitivo, iii) el sujeto activo es el Estado, y iv) el obligado al pago ha sido designado por dicha norma, esto es, el sujeto pasivo comprende a las empresas mineras, metalúrgicas y siderúrgicas.

Que así también se ha señalado en la Exposición de Motivos del Reglamento de la Ley Nº 29741 que los aportes efectuados por la empresa tienen naturaleza tributaria. Así, señaló, entre otros, que: los aportes constituyen un pago obligatorio en dinero, que no constituye sanción por acto ilícito; la obligación de dar (pagar los aportes) se supedita al acaecimiento del hecho imponible, siendo que si la empresa califica como minera, metalúrgica o siderúrgica y obtiene renta neta anual, se encontrará obligada al pago del aporte, independientemente de la voluntad de las partes; la coactividad viene determinada por la decisión unilateral del poder público de hacer que se cumpla el deber de contribuir; el pago de los aportes no proviene de un acuerdo entre empresas y trabajadores, siendo la Ley N° 29741 la única fuente de los aportes; y el sujeto pasivo es la empresa minera, metalúrgica o siderúrgica, y el sujeto activo es el Estado.

Que asimismo, señala que: *"Decimos que el aporte del Empleador al FCJMMS es un tributo por lo siguiente: (i) es una prestación de dar consistente en entregar dinero (principalmente), establecida por un poder público, por lo que se trata de una manifestación del ius imperium del Estado, derivada de su soberanía, que se traduce en una obligación que por ley se impone a las Empresas Empleadoras; (ii) atiende a la capacidad contributiva por cuanto se basa en la renta anual antes de impuestos obtenida por las Empresas Empleadoras, como producto de la explotación de su negocio, lo que implica que si aquellas son pre-operativas, no obtienen dicha renta u obtienen pérdidas durante el ejercicio, no está obligadas a pagar el aporte respectivo; (iii) está destinado al cumplimiento de una necesidad pública, al destinarse a sufragar los gastos que demanda el cumplimiento de los fines del Estado, específicamente, la seguridad social (…); (iv) el aporte al FCJMMS para las Empresas Empleadoras es un ingreso público, siendo el Estado su acreedor (…): (v) su cobranza tiene privilegio de ejecución forzosa, pues a la SUNAT se le ha encargado la administración del aporte al FCJMMS, lo que implica que esta entidad tiene facultades*

referidas a la aplicación y cobro del mismo, como son las de fiscalización, determinación, recaudación, sancionatoria y de cobranza coactiva"[11].

Que a su vez, en la Resolución N° 05502-9-2019, este Tribunal ha señalado que el artículo 1 de Ley N° 29741 grava con el citado aporte a las empresas mineras, sin ser un requisito que cuente con trabajadores que realicen directa o indirectamente determinadas labores mineras, cabiendo precisar que la norma grava adicionalmente con otro aporte la remuneración bruta mensual de los trabajadores mineros, metalúrgicos y siderúrgicos. En esa línea, en la citada Resolución N° 12107-9-2019, se ha indicado que la empresa minera resulta afecta al referido aporte, independientemente si tiene trabajadores que laboren en la mina o en el área administrativa, ya sea en planilla o por servicios de outsourcing.

Que de acuerdo con las normas antes glosadas se tiene que el aporte al FCJMMS es uno tal que constituye un fondo de seguridad social para los trabajadores mineros, que se jubilen, siendo que las empresas mineras se encuentran obligadas a efectuar el aporte siempre que hubieran obtenido renta neta anual.

Que según la NIC 2 Inventarios, el costo de los inventarios comprenderá todos los costos derivados de su adquisición, transformación, así como otros costos en los que se haya incurrido para darles su condición y ubicación actuales; y dentro de los costos de transformación se encuentran los costos directamente relacionados con las unidades de producción, tales como la mano de obra directa.

Que en el párrafo 15 de la citada NIC se indica que se incluirán otros costos, en el costo de los inventarios, siempre que se hubiera incurrido en ellos para dar a los mismos su condición y ubicación actuales. Por ejemplo, podrá ser apropiado incluir, como costo de los inventarios, algunos costos indirectos no derivados de la producción, o los costos del diseño de productos para clientes específicos.

Que respecto de los costos de producción, señala [12] son los costos que se incorporan al valor de los artículos manufacturados por la empresa, estando formados por: (i) la materia prima empleada en la producción; (ii) la mano de obra o trabajo humano utilizado en la transformación de aquella; y (iii) un conjunto de erogaciones, consumos, depreciaciones, amortizaciones y aplicaciones de activos fijos, cargos diferidos y gastos pagados por adelantado, de carácter fabril, necesarios para efectuar dicha transformación (subrayado nuestro). En adición, agrega que los costos de producción se cargan a resultados cuando y a medida que los productos elaborados se venden, afectándose a la cuenta Costo de Ventas, del mismo modo que se hace en una empresa comercial con el costo de los artículos vendidos.

Que para [13] los costos de los productos son aquellos que se adhieren o integran al inventario y se consideran parte de su valuación, refiriendo que, en el caso de los gastos generales de fabricación, incluyen los materiales indirectos, la mano de obra indirecta y otros, como depreciación, impuestos, seguros, calefacción y electricidad en que se incurre para el proceso de fabricación.

Que de otro lado, de conformidad con el párrafo 2 de la NIC 19 Beneficios a los Empleados, esta norma se aplicará por los empleadores al contabilizar todos los beneficios a los empleados, excepto aquellos a los que sea de aplicación la NIIF 2 Pagos Basados en Acciones.

Que de acuerdo con el párrafo 4 de la misma NIC 19, los beneficios a los empleados a los que se aplica esta norma comprenden los que proceden de requerimientos legales o acuerdos tomados en determinados sectores industriales, mediante los cuales las entidades se ven obligadas a realizar aportaciones a planes nacionales, provinciales, sectoriales u otros de carácter multipatronal, entre otros.

Que según el acápite b) del párrafo 5 y párrafo 26 de la misma NIC 19, se considera beneficios a los empleados, entre otros, a los beneficios post-empleo, que comprenden a los beneficios por retiro (por

---

11 Principios de Imposición en la Actividad Minera: a propósito de los nuevos gravámenes a la minería en el Perú. Pág. 203 y 204. En: . Visto el 12 abril de 2024.

12 Op. Cit., p.53.

13 Contabilidad Intermedia. de C.V. 2ª Ed. México 1999. p.433

ejemplo, pensiones y pagos únicos por retiro), y los acuerdos por los cuales una entidad proporciona beneficios posteriores al período de empleo son planes de beneficios post-empleo.

Que al respecto, conforme con el párrafo 8 de la aludida NIC, los planes de beneficios post-empleo son acuerdos, formales o informales, en los que una entidad se compromete a suministrar beneficios a uno o más empleados tras la terminación de su período de empleo; los cuales conforme con los párrafos 27 y 28 de la misma NIC 19, se clasifican como planes de aportaciones definidas o planes de beneficios definidos, dependiendo de la sustancia económica del plan que se deriva de sus términos y condiciones principales; siendo que, en el caso de los planes de aportaciones definidas, la obligación legal o implícita de la entidad se limita al importe que haya acordado aportar al fondo.

Que según [14], antes citado, en el caso de un plan de aportaciones definida, un patrón conviene en aportar a un fideicomiso de pensiones determinada suma cada cierto tiempo, siendo la única responsabilidad del patrón hacer una aportación anual, siendo el costo anual del patrón (gasto en pensiones) la cantidad que está obligado a aportar.

Que, sin perjuicio de lo anterior, indica el párrafo 44 de la NIC 19 que existen los planes gubernamentales, esto es, aquellos establecidos por la legislación para cubrir a todas las entidades (o bien todas las entidades de una misma categoría concreta, por ejemplo, un sector industrial específico) y se administran por autoridades nacionales o locales, o por otro organismo (por ejemplo, una agencia autónoma creada específicamente para este propósito) que no está sujeto al control o influencia de la entidad que informa; respecto de los cuales, se precisa el párrafo 45 de la citada NIC que un plan gubernamental será contabilizado de la misma manera que los planes multipatronales, conforme con los párrafos 32 y 39[15].

Que al respecto, en el párrafo 37 de la citada NIC se señala que un participante en un plan multi-patronal sujeto a este tipo de acuerdo, que contabilice el plan como uno de aportaciones definidas según el párrafo 37, reconocerá el activo o pasivo que surja del acuerdo contractual, y contabilizará el correspondiente ingreso o gasto, en el resultado del periodo[16].

Que de acuerdo con las normas contables antes glosadas se tiene que en el caso del aporte al FCJMMS, se está ante un plan gubernamental, establecido por la legislación para cubrir un sector industrial específico, administrado por un tercero, que califica como un plan de aportaciones definidas, toda vez que la obligación legal o implícita de la entidad se limita al importe que haya acordado aportar al fondo. En este orden de ideas, el pasivo que surja como consecuencia de dicho gasto debe reconocerse en el resultado del período, por lo que no resulta correcto que deba incorporarse dentro del costo de los bienes que comercializa la recurrente y, por ende, dentro del costo de ventas, una vez vendidos los bienes producidos.

Que de otro lado, para [17], se entiende por Gastos de Operación aquellos gastos en los que se incurre para la operación y funcionamiento normal del negocio, que usualmente se clasifican en gastos de ventas y gastos administrativos.

Que asimismo, con relación a la utilidad operativa, a veces llamada utilidad de las operaciones, [18] indican que numerosas empresas clasifican los gastos de operación como gastos de ventas o administrativos, siendo los gastos de ventas aquellos incurridos directamente para vender los bienes, que incluyen sueldos y salarios de los vendedores, algunos materiales usados, la depreciación del

---

14 Ibídem. p. 1234.

15 Cabe indicar que el párrafo 32 requiere que se clasifique el plan multi-patronal como plan de aportaciones definidas o de beneficios definidos, siendo que los siguientes párrafos 33 a 36, se encuentran asociados con planes de beneficios definidos, distinto al caso de autos.

16 Cabe resaltar que este párrafo a diferencia del párrafo 11 aplicable a la participación en utilidades, no hace mención a salvedad alguna para reconocer este monto como costo de un activo si una NIIF requiera o permita la inclusión de los mencionados beneficios.

17 STICKNEY, Clyde et al. Contabilidad Financiera: Una introducción a conceptos, métodos y usos. Cengage Learning. 1ª Ed. Argentina. 2012. p. 805.

18 WARREN, Carl; REEVES, James; y FESS, Philip. Contabilidad Financiera. International Thomson Editores S.A. de C.V. 9ª Ed. México 2009. p.235.

equipo de la tienda y publicidad; mientras que los gastos administrativos corresponden a los gastos generales de la empresa, tales como los sueldos de los empleados de la oficina, la depreciación del equipo de oficina e insumos usados.

Que para [19] los gastos de administración son aquellos gastos incurridos en la dirección general de una empresa en su conjunto, en contraste con los gastos de una función más específica como los de fabricación o la de ventas; indicando que dentro de los conceptos típicos de esta clase de gastos se encuentran los sueldos de funcionarios y ejecutivos, sueldos de empleados de las oficinas generales, gastos de viaje, gastos legales y de auditoría, mantenimiento del edificio de las oficinas, depreciación de muebles y enseres, teléfono, agua y luz, impuestos distintos al de la renta, suscripciones y donativo.

Que de autos, se verifica de fojas 1356 a 1358 que la recurrente, mediante el Formulario Virtual PDT N° presentó la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2015, en la que consignó renta neta imponible por el importe de S/ 132 960 609.00 y como ingresos por ventas netas el importe de S/ 292 072 486,00.

Que en ese sentido, la recurrente, al realizar actividad minera y haber obtenido renta neta imponible en el ejercicio 2015, debía cumplir con efectuar el aporte al FCJMMS.

Que ahora bien, de acuerdo con la NIC 19, dicho aporte formaba parte del gasto operativo de la recurrente, puesto que se trataba de una erogación, gasto general del negocio, que debía realizar como consecuencia de su actividad principal.

Que en consecuencia, la recurrente debía considerar como parte de sus gastos operativos el referido aporte, lo que no se ve enervado por el hecho que no hubiese determinado utilidad operativa en el ejercicio 2015, puesto que la obligación por dicho aporte se generaba por haber obtenido renta neta imponible durante aquel periodo y por encontrarse relacionada a un beneficio que ostentaban los trabajadores mineros.

Que adicionalmente, en la normativa antes citada, no se ha establecido como requisito para deducir los gastos operativos que la recurrente haya tenido utilidad operativa, sino únicamente que se encuentren relacionados con la generación de los ingresos por las ventas de los recursos minerales, lo que se cumple, al ser dicho aporte una obligación que debe asumir la recurrente al contar con trabajadores mineros, cuyas labores se encuentran directamente relacionadas con su actividad principal, habiendo aquella generado ingresos por ventas netas en el ejercicio 2015, lo que no es cuestionado por la Administración.

Que asimismo, el hecho que la recurrente haya obtenido ingresos distintos a la actividad minera, no enerva que se haya encontrado obligada a realizar dichos aportes que se encuentran relacionados con su actividad minera, por la que generó ingresos por ventas netas.

Que en consecuencia, la observación de la Administración en cuanto a que los aportes al FCJMMS no constituyen gastos operativos a efecto de determinar el Impuesto Especial a la Minería carece de sustento, debiendo, conforme con lo expuesto precedentemente, reconocerse como tal la deducción reparada; en ese sentido, corresponde levantar el reparo y revocar la resolución apelada en este extremo.

Que es del caso indicar, en cuanto a que la Administración señala que los impuestos no se encuentran incluidos en los gastos operativos, que conforme con las fuentes doctrinales antes glosadas, los impuestos distintos al Impuesto a la Renta podrían incluirse dentro de los gastos de administración y, por ende, dentro de los gastos operativos.

Que estando al fallo emitido, carece de relevancia emitir pronunciamiento sobre los demás alegatos formulados por la recurrente.

---

[19] Eric. Diccionario para Contadores. de C.V. 5ª Reimpresión. México 1995. p. 270.

iii) Amortización de cierre de minas

Que el presente reparo se encuentra detallado en el Anexo N° 2 de las Resoluciones de Determinación N° , en el que se hace referencia al punto 1 del Resultado del Requerimiento N° y al punto 1 del Resultado del Requerimiento N° , de fojas 1317, 1321 y 1325.

Que cabe indicar que en cuanto a la Resolución de Determinación N° se emitirá pronunciamiento respecto al extremo del reparo por S/ 638 621,00, importe que no ha sido reconocido por la recurrente en su declaración jurada rectificatoria, conforme se ha detallado precedentemente.

Que mediante el punto 1 del Requerimiento N° de foja 379 vuelta, la Administración solicitó a la recurrente que sustente por escrito con documentación fehaciente el motivo por el cual declaró como parte del costo de ventas al concepto de amortización de cierre de minas. Asimismo, respecto a dicha estimación por cierre de mina, solicitó a la recurrente que acreditara con documentación sustentatoria haber incurrido en dicho costo en los trimestres declarados, para lo cual debía presentar los comprobantes de pago, medios de pago utilizados, plan de cierre, informes y cualquier otra documentación que considere pertinente para dicho fin.

Que mediante escrito de respuesta del citado requerimiento, de fojas 343 y 344, la recurrente afirmó que la base imponible del Impuesto Especial a la Minería es la utilidad operativa, que es un concepto contable, y por ende, se determina de acuerdo con las normas contables, en ese sentido, procedía la inclusión de la amortización por cierre de minas en la medida que se encuentra conforme con lo dispuesto en la NIC 16. Agregó que el monto de las amortizaciones a devengar en el ejercicio 2015 es determinado en base a la vida útil de la mina y al saldo pendiente de amortización.

Que en el Resultado del Requerimiento N° , de fojas 363 a 365, la Administración señaló que de acuerdo con el Manual para la preparación de los Estados Financieros, los gastos relacionados con el medio ambiente se encuentran clasificados en "otros gastos", siendo que el literal d) del artículo 2 del Reglamento de la Ley que crea el Impuesto Especial a la Minería, que define que los gastos operativos son gastos de administración y de ventas, no incluye otros gastos, por lo que dichas provisiones no son deducibles para efecto de determinar la utilidad operativa para el pago del Impuesto Especial a la Minería. Agregó que de acuerdo con la NIC 2, tales provisiones no tienen relación directa con las unidades producidas, máxime si la recurrente no acreditó los importes provisionados en forma mensual, el método de asignación de las estimaciones a los costos de inventarios, entre otros.

Que mediante el Anexo N° 1 del Requerimiento N° , de fojas 298 y 299, la Administración en virtud del artículo 75 del Código Tributario, solicitó a la recurrente que desvirtúe la observación al costo de ventas de los cuatro trimestres del ejercicio 2015, por amortización de cierre de minas.

Que en respuesta a dicho requerimiento, la recurrente mediante escrito de fojas 264 a 268, afirmó que el monto de las amortizaciones por concepto de cierre de minas en el ejercicio 2015 son determinadas en base a la vida útil de la mina, y al saldo pendiente de amortización al inicio del ejercicio, y detalló el cálculo de la amortización; adicionalmente, indicó que adjuntó el Informe Final de Evaluación de la segunda Modificación de Plan de Cierre de Minas de la unidad minera "Acumulación Condestable", y que para efecto de registrar el pasivo generado para el cierre de minas, el monto presupuestado es actualizado al valor presente.

Que reiteró que de acuerdo con la NIC 16, correspondía considerar dicha amortización de cierre de minas como parte del costo de ventas, que mostró el detalle de los desembolsos realizados por concepto de cierre de minas durante el ejercicio 2015, los que se encuentran debidamente sustentados, y que presentó declaración rectificatoria por el Impuesto Especial a la Minería.

Que en el Resultado del Requerimiento N° , de fojas 283 a 288, la Administración indicó que la recurrente no presentó documentación que sustente el monto de la amortización provisionada y declarada durante los tres trimestres del ejercicio 2015; que los gastos por cierre de minas no forman parte

del costo de las existencias toda vez que según la NIC 2 las actividades realizadas en el plan de cierre están orientadas a asuntos ambientales, los que no se encuentran directamente asociados con la producción de los bienes, esto es, con la extracción del mineral vendido; y que tampoco es un gasto operativo debido a que no fueron desembolsos incurridos para la realización de actividades propia ni producción y posterior venta de los minerales metálicos. En ese sentido, mantuvo la observación al costo de ventas por amortización por cierre de minas.

Que de lo anterior se tiene que la Administración efectuó el reparo por concepto de deducción de la provisión por cierre de minas, al considerar que no se acreditó documentariamente el importe de la amortización provisionada, y que esta no podía ser deducida como costo o gasto para efecto del Impuesto Especial a la Minería, al no estar asociada directamente con la producción de los bienes, esto es, con la extracción del mineral vendido, ni con sus actividades propias.

Que no obstante, en cuanto al primer fundamento del reparo, esto es, que no se encontraba acreditado documentariamente el importe de la amortización provisionada por concepto de cierre de mina, de lo actuado en el procedimiento de fiscalización no se aprecia que mediante requerimiento alguno cursado en dicho procedimiento -previo a aquel emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, se haya solicitado expresamente a la recurrente que sustentara documentariamente los importes provisionados o que acreditara el método para la asignación de las estimaciones a los costos de inventarios, y que desvirtuara la observación efectuada en ese sentido; toda vez que mediante el Requerimiento N° antes citado, se le solicitó documentación distinta, esto es, aquella que sustentara haber incurrido en desembolsos por cierre de minas en los trimestres declarados, para lo cual debía presentar los comprobantes de pagos, medios de pago utilizados, plan de cierre, entre otros; siendo que la aludida observación fue formulada recién con ocasión del Resultado del Requerimiento N° respecto a la omisión de documentación que nunca fue solicitada con anterioridad a la recurrente, no obstante, considerando que es sobre la falta de dicho sustento, que la Administración fundamenta la observación bajo análisis, se tiene que la misma no se encuentra debidamente sustentada en este extremo[20].

Que en esa línea, carece de relevancia emitir pronunciamiento sobre los demás argumentos formulados por la recurrente en relación con tal fundamento, y la admisión y análisis de medios probatorios sobre el particular en la etapa de reclamación, y respecto de este último aspecto, en cuanto a la invocación de las Sentencias de Casación N° 546-2022-Lima y 16618-2023-Lima.

Que con relación al fundamento del reparo referido a que la provisión por amortización de cierre de minas no pueda ser considerada como parte del costo de ventas para efecto de la determinación del Impuesto Especial a la Minería, debe indicarse que el artículo 1 de la Ley que crea el Impuesto Especial a la Minería señala que este impuesto grava la utilidad operativa obtenida por los sujetos de la actividad minera, proveniente de las ventas de los recursos minerales metálicos en el estado en que se encuentren, así como la proveniente de los autoconsumos y retiros no justificados de los referidos bienes.

Que el artículo 4 de la mencionada ley dispone que la base imponible del impuesto será la utilidad operativa trimestral de los sujetos de la actividad minera, considerando los trimestres calendarios siguientes: enero-marzo, abril-junio, julio-setiembre, octubre-diciembre (numeral 4.1). La utilidad operativa de los sujetos de la actividad minera es el resultado de deducir de los ingresos generados por las ventas de los recursos minerales realizadas en cada trimestre calendario, el costo de ventas y los gastos operativos, incluidos los gastos de ventas y los gastos administrativos, incurridos para la generación de dichos ingresos (numeral 4.2). El costo de ventas comprenderá los materiales directos utilizados, la mano de obra directa, y los costos indirectos de la producción vendida. Los costos de ventas y los gastos serán determinados de acuerdo con las normas contables, excepto los gastos de exploración los que, a efectos de dicha ley, serán atribuidos proporcionalmente durante la vida probable de la mina. No se incluirá dentro del costo de ventas, ni de los gastos operativos, las mayores depreciaciones y amortizaciones que se generen como consecuencia de las revaluaciones, ni las derivadas de los intereses capitalizados (numeral 4.6).

[20] Conforme con el criterio expuesto por este Tribunal en la Resolución N° 01681-9-2021 y 00653-3-2023, en un caso similar al de autos.

Que el artículo 5 de dicha ley refiere que el impuesto se determinará trimestralmente, aplicando sobre la utilidad operativa trimestral de los sujetos de la actividad minera, la tasa efectiva conforme a la escala progresiva acumulativa contenida en el anexo de tal ley. Esta tasa es establecida en función al margen operativo del trimestre resultante de dividir la utilidad operativa trimestral, entre los ingresos generados por las ventas del trimestre, determinadas conforme con lo dispuesto en el artículo 4 de la ley. El resultado se redondea a dos (2) decimales.

Que el numeral 3.2 del artículo 3 del Reglamento de la Ley que crea el Impuesto Especial a la Minería, indica que los costos serán imputados al trimestre calendario en el que se generen los ingresos por las ventas. Los gastos operativos vinculados a un ingreso por ventas se imputarán al trimestre calendario en el que éste se impute, mientras que los gastos operativos comunes se imputarán proporcionalmente de acuerdo con su devengo. Los gastos de exploración deberán atribuirse proporcionalmente durante la vida probable de la mina en función a las reservas probadas y probables y la producción real.

Que de las normas glosadas se tiene que la base imponible del Impuesto Especial a la Minería será la utilidad operativa trimestral, la cual está compuesta por los ingresos generados por las ventas de los recursos minerales, menos el costo de ventas y los gastos operativos, que incluyen a su vez, a los gastos de ventas y a los gastos administrativos; remitiéndose la ley a las normas contables para determinar el costo de ventas y los gastos operativos.

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

Que de acuerdo con el artículo 3 de la citada ley el Plan de Cierre de Minas es un instrumento de gestión ambiental conformado por acciones técnicas y legales, efectuadas por los titulares mineros, destinado a establecer medidas que se deben adoptar a fin de rehabilitar el área utilizada o perturbada por la actividad minera para que ésta alcance características de ecosistema compatible con un ambiente saludable y adecuado para el desarrollo de la vida y la preservación paisajista.

Que el artículo 6 de la referida ley, antes de la modificación dispuesta por la Ley N° 31347, establece que los titulares de la actividad minera están obligados a implementar un Plan de Cierre de Minas planificado desde el inicio de sus actividades, y constituir una garantía ambiental que cubra el costo estimado del Plan de Cierre de Minas.

Que conforme con el artículo 11 de la indicada ley, antes de la modificación dispuesta por la Ley N° 31347, el titular minero deberá constituir garantías a favor de la autoridad competente para cubrir los costos de las medidas de rehabilitación para los períodos de operación de Cierre Final y Post Cierre, precisando que a la conclusión de las medidas de rehabilitación la autoridad competente procederá, bajo responsabilidad, a la liberación de las garantías, de acuerdo con lo que establezca el reglamento de la ley.

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

Que según lo indicado en los considerandos precedentes, la recurrente es una empresa que tiene como actividad económica principal la extracción de minerales metalíferos no ferrosos, en específico, procesamiento y venta de cobre extraído de sus concesiones mineras Raúl y Condestable.

Que conforme con las normas antes glosadas, la deducción del costo de ventas forma parte del cálculo de la base imponible del Impuesto Especial a la Minería, siendo que la determinación de dicho costo de ventas

debe ser establecida de acuerdo con las normas contables, según la remisión expresa efectuada a través del numeral 4.6 del artículo 4 de la ley que regula el referido impuesto.

Que de acuerdo con el "Manual de aplicación práctica de las Normas Internacionales de Información Financiera en el sector minero"[21], publicado por la Sociedad Nacional de Minería, Petróleo y Energía, el Plan de Cierre de Minas es un instrumento de gestión ambiental en el que se establecen pautas a ser efectuadas por el titular de la actividad minera (empresa), con el fin de rehabilitar las áreas utilizadas por este. Se busca que la rehabilitación alcance características compatibles con un ambiente saludable, seguro y adecuado para el desarrollo de la vida. La rehabilitación se llevará a cabo mediante la ejecución del plan, el que se establecerá de acuerdo con las características particulares de la mina.

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

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

Que de lo antes expuesto, se tiene que el importe de la provisión por cierre de minas debe reconocerse como un componente de un activo de larga duración o activo no corriente, lo que hizo la recurrente según se aprecia de sus Estados Financieros al 31 de diciembre de 2015, de fojas 31, 32 vuelta y 56.

Que conforme con el Plan Contable General Revisado, aprobado mediante Resolución del Consejo Normativo de Contabilidad N° 041-2008-EF/94, la Cuenta 69 denominada Costo de Ventas, agrupa las subcuentas que acumulan el costo de los bienes y/o servicios inherentes al giro del negocio, transferidos a título oneroso, entre ellas, comprende los costos de los productos terminados, vendidos o transferidos previamente reconocidos en la cuenta 21 Productos terminados. Cabe agregar que, dentro de los bienes que se incluyen en la citada cuenta 21, se encuentran los productos de extracción terminados, esto es, los obtenidos a partir del procesamiento de recursos naturales.

Que al respecto, de acuerdo con el Plan Contable General Revisado, los bienes conformantes de la Cuenta 33 – Inmuebles, Maquinaria y Equipo[22], deben registrarse al costo de adquisición o precio de compra, el cual incluye el total de los desembolsos necesarios para adquirir y colocar estos en condiciones de ser usados, precisando que lo antes expuesto es también aplicable, hasta donde correspondiera, a los inmuebles, maquinaria y equipo, tanto construidos por la misma empresa como aportados, recibidos por donación o ingresados al patrimonio por cualquier otro concepto.

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

---

[21] Véase en el siguiente Enlace: Visto el 12 de abril de 2024.

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

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

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

Que, según lo informado por la recurrente, lo cual se puede advertir de los Estados Financieros al 31 de diciembre de 2015 presentados, así como del documento denominado "Registro de Costos – Elementos de Costos de Producción" de los meses, entre otros, de abril a diciembre de 2015, de fojas 7 a 10 y 1083, la depreciación del costo del cierre de minas afectó el costo de ventas, al haber formado parte del activo no corriente de inmuebles, maquinaria y equipo.

Que por tanto, toda vez que para efecto de determinar el costo de ventas a deducir, con la finalidad de calcular la base imponible del Impuesto Especial a la Minería de los trimestres de abril a junio, julio a setiembre y octubre a diciembre de 2015, correspondía que la depreciación asociada al cierre de minas se incluya dentro del costo de los bienes producidos, de acuerdo con las normas contables, a las que remite expresamente el numeral 4.6 del artículo 4 de la ley que regula el referido impuesto, el cuestionamiento efectuado por la Administración en este extremo no resulta amparable, conforme con el criterio establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01681-9-2021.

Que es del caso indicar que carece de sustento el argumento de la Administración en el sentido que las provisiones de cierre de minas no estaban relacionadas con la venta de minerales, por lo que no correspondía que fueran incluidas en el costo de ventas para su deducción de la base imponible del Impuesto Especial a la Minería, toda vez que dicha ley no establece el mencionado requisito para su deducción, sino que, por el contrario, únicamente condiciona la determinación del costo de ventas al cumplimiento de las normas contables, conforme se aprecia del análisis efectuado en los considerandos precedentes.

Que estando al análisis efectuado en cuanto a los fundamentos que sustentan el reparo bajo análisis, y habiéndose establecido que carecen de sustento, procede levantar aquel, y revocar la resolución apelada en este extremo, careciendo de relevancia pronunciarse sobre los demás argumentos de la recurrente sobre el particular.

iv) Gastos comunes

Que el presente reparo se encuentra detallado en los Anexos N° 2 y 3 de las Resoluciones de Determinación N° de fojas 1316, 1317, 1320, 1321, 1324 y 1325, que se remiten al punto 2 de los Resultados de los Requerimientos N° .

Que cabe indicar, que respecto a la Resolución de Determinación N° girada por el Impuesto Especial a la Minería del trimestre de abril a junio de 2015, únicamente se emitirá pronunciamiento sobre el importe no reconocido por la recurrente en su declaración jurada rectificatoria de dicho impuesto y período.

Que mediante el punto 2 del Requerimiento N° , de fojas 377 a 379 vuelta, la Administración indicó que la recurrente consideró como gastos operativos el total de sus gastos de ventas y gastos administrativos registrados en su contabilidad en cada trimestre, sin embargo, se verificó que estos gastos operativos tuvieron incidencia en la obtención de ingresos generados por la venta de recursos minerales e ingresos generados por la venta de suministros. En ese sentido, solicitó a la recurrente que sustente el motivo por el cual dedujo un mayor importe por gastos operativos de cada trimestre de 2015.

Que en el punto 2 del Resultado del Requerimiento N° de fojas 352 a 362, la Administración luego de dar cuenta del escrito y documentación presentados por la recurrente, indicó que

correspondía reparar los gastos operativos deducidos indebidamente en la determinación de la utilidad operativa para el pago del Impuesto Especial a la Minería, correspondiente a la proporción de los gastos que tuvieron incidencia en la generación de otros ingresos distintos a los ingresos por la venta de los recursos minerales.

Que según el Anexo N° 1 al Requerimiento N° , de fojas 298 y 299, la Administración en virtud del artículo 75 del Código Tributario, solicitó a la recurrente que desvirtuara la observación a los gastos operativos comunes que incidieron en otros ingresos.

Que la recurrente, en respuesta al citado requerimiento, de fojas 261 y 262, indicó que la Administración consideró como ingresos los importes correspondientes a ajustes diversos, descuentos recibidos y reversión de provisiones, los que no corresponden a ingresos, sino a ajustes contables que debido a su naturaleza no deben contar con un costo asociado; y en cuanto a los gastos comunes, que en la cuenta de gastos se registró un importe correspondiente a la participación de los trabajadores que fueron adicionados por ella, por lo que no correspondía que fueran adicionados nuevamente.

Que en el punto 2 del Resultado del Requerimiento N° de fojas 279 a 283, la Administración indicó que de la evaluación de la información presentada por la recurrente, verificó que los importes por ajustes diversos, descuentos recibidos y reversión de provisiones no correspondían a ingresos por venta de bienes o servicios prestados, por lo que no los consideró parte de "otros ingresos", para efecto de realizar el cálculo de la proporción de los gastos comunes deducibles para la determinación del Impuesto Especial a la Minería, asimismo, procedió a excluir los importes consignados en la Cuenta Gastos Administrativos por concepto de participación de trabajadores que fueron adicionados para efecto del cálculo y determinación de dicho impuesto, conforme con lo señalado por la recurrente. En ese sentido, procedió a recalcular la observación efectuada a los gastos comunes en cada trimestre, y estableció que la recurrente dedujo indebidamente para la determinación de la utilidad operativa para el pago del Impuesto Especial a la Minera la proporción de gastos que tuvieron incidencia en la generación de otros ingresos distintos a los ingresos por las ventas de recursos minerales metálicos.

Que de acuerdo con el numeral 4.2 del artículo 4 de la Ley que crea el Impuesto Especial a la Minería, la utilidad operativa de los sujetos de la actividad minera es el resultado de deducir de los ingresos generados por las ventas de los recursos minerales realizadas en cada trimestre calendario, el costo de ventas y los gastos operativos, incluidos los gastos de ventas y los gastos administrativos, incurridos para la generación de dichos ingresos, teniendo en cuenta lo dispuesto en el último párrafo del numeral 4.7 del presente artículo. Para estos efectos, no son deducibles los costos y gastos incurridos en los autoconsumos y retiros no justificados de los recursos minerales.

Que el segundo párrafo de dicho numeral 4.2. dispone que cuando los gastos operativos incidan no solo en la obtención de ingresos generados por las ventas realizadas de los recursos minerales y no sean imputables directamente a dichos ingresos, su deducción se efectuará en forma proporcional a los ingresos generados por las ventas realizadas de los recursos minerales en el estado en que se encuentren.

Que el inciso d) del artículo 2 del Reglamento de la Ley del Impuesto Especial a la Minería, señala que los gastos operativos son los gastos de administración y de ventas, y no se encuentran incluidos dentro de esta definición las regalías, el Impuesto Especial a la Minería, el Gravamen Especial a la Minería, ni la participación de los trabajadores.

Que según el artículo 4 del citado reglamento, cuando los gastos operativos no puedan ser imputados directamente a los ingresos generados por las ventas de recursos minerales metálicos, en el estado en que se encuentren, la deducción correspondiente será la que resulte de aplicar a dichos gastos el porcentaje que se obtenga de dividir los referidos ingresos entre el total de ingresos obtenidos por el sujeto de la actividad minera.

Que según se verifica del "Detalle de ingresos según Libro Diario y Libro Mayor", de fojas 6 y 113 a 115, la Administración procedió a efectuar la determinación de los gastos operativos comunes, aplicando el porcentaje resultante de dividir los ingresos por ventas de recursos minerales entre el total de ingresos

obtenidos por cada trimestre del ejercicio 2015, sin considerar como parte de los ingresos aquellos correspondientes a ajustes diversos, descuentos recibidos y reversión de provisiones, al establecer que dichos importes no correspondían a venta de bienes o servicios prestados, según el detalle de foja 282 vuelta.

Que de lo expuesto, se aprecia que la Administración procedió a efectuar el cálculo de la proporción de los gastos comunes, de conformidad con lo establecido por las normas antes glosadas, esto es, considerando el porcentaje que resultó de dividir los ingresos por ventas de recursos minerales entre el total de ingresos obtenidos por cada trimestre del ejercicio 2015.

Que en ese sentido, el reparo bajo análisis ha sido formulado conforme a ley y no habiendo la recurrente esgrimido argumento alguno que lo desvirtúe, corresponde mantenerlo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

v) *Diferencias en el costo de ventas y gastos administrativos y de ventas entre lo declarado por la recurrente y lo consignado en su Libro Diario, y gastos operativos por concepto de participación de los trabajadores*

Que de acuerdo con el Anexo N° 2 de la Resolución de Determinación N° , emitida por el trimestre de octubre a diciembre de 2015, de foja 1317, la Administración, respecto del mes de diciembre de 2015, consideró un mayor costo de ventas y gastos operativos (gastos administrativos y de ventas) por diferencias entre lo declarado y lo consignado en el Libro Diario, y reparó los gastos operativos por participación de los trabajadores no adicionados por la recurrente, concepto no incluido como gasto operativo según el inciso d) del artículo 2 del Reglamento de la Ley que crea el Impuesto Especial a la Minería, de foja 1317, sustentándose en el Resultado del Requerimiento N° aspectos respecto de los cuales la recurrente no formuló argumento alguno en instancia de reclamación, lo que también fue advertido por la Administración en la resolución apelada de foja 1364, ni de apelación, y al encontrarse arreglados a ley, corresponde confirmar la resolución apelada en este extremo.

IV.- Resoluciones de Multa N°

Que las citadas resoluciones de multa fueron giradas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, de fojas 1419 a 1421, en relación con la determinación del Impuesto Especial a la Minería de los trimestres de marzo a junio, julio a setiembre y octubre a diciembre de 2015.

Que el numeral 1 del artículo 178 del citado Código Tributario, dispone que constituye infracción relacionada al 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 tributarios o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares.

Que toda vez que las citadas resoluciones de multa, se sustentan en los reparos a la determinación del Impuesto Especial a la Minería contenidos en las Resoluciones de Determinación N° a y considerando que en la presente instancia se han mantenido algunos de ellos y levantado otros, corresponde emitir similar pronunciamiento respecto de dichas sanciones de multa, debiendo, por tanto, revocarse la resolución apelada en tal extremo, a efecto que la Administración proceda a reliquidar dichas sanciones conforme con lo expuesto.

Que en cuanto al argumento de la recurrente en el que señala que no se ha configurado la infracción del numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, toda vez que se requiere la intencionalidad o dolo del contribuyente y que se trata de un caso excepcional en el que la objetividad no es suficiente para acreditar la comisión de dicha infracción y aplicar la sanción respectiva, para lo cual invoca las sentencias antes mencionadas; corresponde señalar que el artículo 165 del Código Tributario establece que las infracciones

se determinan en forma objetiva y en el caso de la mencionada infracción se sanciona el incumplimiento de una obligación formal, que es la de presentar las declaraciones tributarias consignando en ellas datos reales y correctos, la que se configura en forma independiente al cumplimiento de la obligación tributaria sustantiva, por lo que, de acuerdo con el criterio recogido en la Resolución N° 16873-8-2013, entre otras, no se requiere para su configuración que la Administración pruebe el dolo o culpa de los contribuyentes, ni su intención dirigida a perjudicar los intereses del fisco, ya que esta no es relevante para la configuración de la infracción, conforme con el criterio recogido, entre otras, en las Resoluciones N° 04914-8-2013 y 10118-8-2016, por lo que no resulta atendible el alegato de la recurrente sobre el particular.

Que respecto al cuestionamiento de la recurrente acerca que las anotadas sanciones de multa fueron emitidas sin haberse seguido el procedimiento administrativo sancionador que exige la Ley del Procedimiento Administrativo General, cabe señalar que la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, solo permite la aplicación supletoria de normas distintas a las tributarias en lo no previsto por aquel o en otras normas tributarias, en tanto no se les opongan ni las desnaturalicen; en tal sentido, existiendo normas específicas que regulan la determinación de infracciones y sanciones tributarias, contempladas en el citado código, como sucede en el presente caso, no procede, contrariamente a lo sostenido por la recurrente, aplicar el procedimiento sancionador de la referida ley, de acuerdo con el criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° 07766-2-2009 y 12007-8-2016, entre otras.

Que a su vez, en cuanto al alegato de la recurrente sobre que la Quinta Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N° 1311[23] carece de validez constitucional al restringir las garantías mínimas de todo procedimiento sancionador e incorporar un trato diferencial en atención a la entidad que ejerza la potestad sancionadora, debe indicarse que el Tribunal Constitucional mediante sentencia de 18 de marzo de 2014, recaída en el Expediente N° 04293-2012-PA/TC, dejó sin efecto el precedente vinculante contenido en su sentencia recaída en el Expediente N° 03741-2004-PA/TC, conforme con el cual, se autorizó a los tribunales administrativos a ejercer control difuso en sede administrativa, por lo que no resulta atendible lo argumentado sobre el particular en esta instancia.

Que de otro lado, la recurrente solicita que se actualicen las resoluciones de multa de conformidad con las modificaciones incorporadas mediante la Ley N° 31962, publicada el 19 de diciembre de 2023, al artículo 181 del Código Tributario, y no aplicarse la TIM al no encontrarse ello amparado por derecho, siendo que lo contrario implicaría una vulneración al principio de igualdad. Sobre el particular, cabe anotar que el citado artículo 181 indicaba sobre la actualización de las multas, que las multas impagas serán actualizadas aplicando el interés moratorio a que se refiere el artículo 33 del mismo código[24] y que este se aplicará desde la fecha en que se cometió la infracción o, cuando no sea posible establecerla, desde la fecha en que la Administración detectó la infracción, y si bien mediante la Ley N° 31962, se modificó dicho artículo, disponiéndose que las multas impagas son actualizadas aplicando el interés a que se refiere el artículo 1244 del Decreto Legislativo 295, Código Civil, y que este se aplicará desde la fecha en que se exige el pago de la multa al deudor por parte de la Administración; conforme con la Primera Disposición Complementaria Final de la misma ley, lo dispuesto en ella *"(…) es de aplicación a las multas a que se refieren los artículos 28 y 181 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo 133-2013-EF y normas modificatorias, que se encuentren pendientes de notificación a la fecha de entrada de vigencia de la presente ley."* y "*Los intereses dispuestos en la presente ley se computan a partir de la entrada en vigencia de la presente ley."*

Que asimismo, de acuerdo con la Segunda Disposición Complementaria Final de la citada ley, "*Lo dispuesto en la presente ley entra en vigor a partir del primer día calendario del mes siguiente al de su publicación.*", y en ese sentido, la actualización de las sanciones de multa se efectuará en los términos establecidos en

---

[23] La cual señala que la SUNAT se sujetará a los principios de la potestad sancionadora previstos en los artículos 168 y 171 del Código Tributario, no siéndole de aplicación lo dispuesto en el artículo 230 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, según modificatoria realizada por el Decreto Legislativo Nº 1272.

[24] El citado artículo 33 refiere que el monto del tributo no pagado dentro de los plazos indicados en el artículo 29 devengará un interés equivalente a la Tasa de Interés Moratorio (TIM), la cual no podrá exceder del 10% (diez por ciento) por encima de la tasa activa del mercado promedio mensual en moneda nacional (TAMN) que publique la Superintendencia de Banca y Seguros el último día hábil del mes anterior.

dicha ley a partir de su entrada en vigencia, y no como pretende la recurrente, toda vez que conforme con el artículo 103 de la Constitución Política, modificado por la Ley N° 28389, la ley, desde su entrada en vigencia, se aplica a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes y no tiene fuerza ni efectos retroactivos; salvo, en ambos supuestos, en materia penal cuando favorece al reo.

Que se aprecia que la recurrente pretendería, a través de su cuestionamiento, que este Tribunal inaplicara disposiciones vigentes para el caso bajo análisis con rango de ley, esto es, el artículo 181 del Código Tributario, antes de su modificación por la citada ley, lo que no es posible que realice este Tribunal en sede administrativa, y es acorde con lo establecido por el Tribunal Constitucional en la sentencia emitida en el Expediente N° 04293-2012-PA/TC, en la que dejó sin efecto el precedente vinculante contenido en la sentencia recaída en el Expediente N° 03741-2004-AA/TC, en virtud de lo señalado en el Fundamento 34, en el que llegó a la conclusión que dicho precedente desnaturaliza una competencia otorgada por la Constitución al extender su ejercicio a quienes no están incursos en la función jurisdiccional y que, conforme a la Constitución, carecen de competencia para ejercer el control difuso de constitucionalidad, en consecuencia, en ningún caso los tribunales administrativos tienen la competencia, facultad o potestad de ejercer tal atribución. En ese sentido, no resulta atendible la pretensión de la recurrente en este extremo, ni amparables los fundamentos que la sustentan.

Que el informe oral solicitado se llevó a cabo con la asistencia de los representantes de ambas partes, según se acredita con la Constancia del Informe Oral N° 0619-2024-EF/TF, de foja 1446.

Con las vocales Flores Talavera, Izaguirre Llampasi y Sánchez Gómez, e interviniendo como ponente la vocal Izaguirre Llampasi.

RESUELVE:

1. **DECLARAR NULA** la Resolución de Determinación Nº en el extremo que considera las observaciones al costo de ventas por amortización de cierre de minas y al gasto de ventas por gastos operativos comunes, por los montos de S/ 18 823,00 y S/ 194 249,00, respectivamente, como reparos, y la Resolución de Intendencia N° de 30 de octubre de 2019, en el extremo que se pronuncia sobre ellos.
2. **DECLARAR NULA** la Resolución de Intendencia N° de 30 de octubre de 2019, en el extremo que adiciona fundamentos a los reparos al costo de ventas por participación de los trabajadores en las utilidades y Fondo Complementario de Jubilación Minera, Metalúrgica y Siderúrgica.
3. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° de 30 de octubre de 2019, en el extremo referido a los reparos al costo de ventas por participación de los trabajadores en las utilidades y Fondo Complementario de Jubilación Minera, Metalúrgica y Siderúrgica, y amortización de cierre de minas, así como las resoluciones de multa vinculadas; y **CONFIRMARLA** en los demás extremos impugnados que contiene.

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

FLORES TALAVERA **VOCAL PRESIDENTE**	**IZAGUIRRE LLAMPASI** **VOCAL**	**SÁNCHEZ GÓMEZ** **VOCAL**

González Ponce
Secretario Relator
ILL/SM/mgp

Nota: Documento firmado digitalmente