PONTIFICIA UNIVERSIDAD
CATÓLICA DEL PERÚ

FACULTAD DE DERECHO

Informe Jurídico sobre la Resolución del Tribunal Fiscal No. 01396-2-2024: Análisis tributario de la depreciación de la maquinaria y equipo utilizados por las actividades mineras

Trabajo de Suficiencia Profesional para optar el Título de Abogada que presenta:

Arisa Pamela Campos Ramirez

ASESOR:
Katarzyna María Dunin Borkowski Goluchowska

Lima, 2025

Informe de Similitud

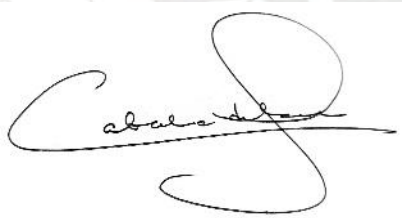
Yo, DUNIN BORKOWSKI GOLUCHOWSKA, KATARZYNA MARIA, docente de la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú, asesor(a) del Trabajo de Suficiencia Profesional titulado "**Informe Jurídico sobre Resolución del Tribunal Fiscal No. 01396-2-2024: Análisis tributario de la depreciación de la maquinaria y equipo utilizados por las actividades mineras**", del autor(a) CAMPOS RAMÍREZ, ARISA PAMELA, dejo constancia de lo siguiente:

- El mencionado documento tiene un índice de puntuación de similitud de 31%. Así lo consigna el reporte de similitud emitido por el software Turnitin el 13/07/2025.

- He revisado con detalle dicho reporte y el Trabajo de Suficiencia Profesional, y no se advierten indicios de plagio.

- Las citas a otros autores y sus respectivas referencias cumplen con las pautas académicas.

Lima, 16 de julio del 2025

DUNIN BORKOWSKI GOLUCHOWSKA, KATARZYNA MARIA	
DNI: 07884910	Firma: 
ORCID: https://orcid.org/0000-0002-2016-7292	

A mi mamá, la persona más importante de mi vida.

A mi familia, por su apoyo y empatía en este camino.

A Teresa, por tu infinita comprensión y constante guía.

A Mimi, quien más que una hermana es mi mejor amiga

A Reque, la persona que me contagia la risa

A mí, por nunca rendirme y seguir adelante

RESUMEN

El presente informe analiza la controversia surgida en la Resolución del Tribunal Fiscal No. 01396-2-2024 relativa al reparo por exceso de depreciación de unos bienes del activo fijo -prensa vulcanizadora y grúa hidráulica- utilizadas por el contribuyente para el desarrollo de sus actividades en la industria minera. La SUNAT sostuvo que se debió aplicar la tasa tributaria máxima del 10 %, mientras que el contribuyente sostuvo su derecho a la tasa del 20 %, esto último al estimar ambos equipos como "maquinaria y equipo utilizados por las actividades mineras" (numeral 3, inciso b) del art. 22 del Reglamento de la LIR). Para resolver la controversia se ha efectuado un doble paso metodológico: (i) métodos de interpretación (literal, sistemática, teleológica) e (ii) integración supletoria (art. IX, Título Preliminar CT); a efectos de delimitar el ámbito de aplicación de la norma y define qué debe entenderse por "actividades mineras".

Palabras clave

Depreciación, Actividades Mineras, Métodos de interpretación e integración jurídica, Renta Empresarial

ABSTRACT

This report examines the dispute arising from Tax Tribunal Resolution No. 01396-2-2024 concerning the adjustment for excess depreciation of certain fixed assets—a vulcanizing press and a hydraulic crane—used by the taxpayer in its mining operations. SUNAT maintained that the maximum statutory depreciation rate of 10 percent should have been applied, whereas the taxpayer asserted its entitlement to a 20 percent rate, characterizing both machines as "machinery and equipment employed in mining activities" (paragraph 3(b) of Article 22 of the Income Tax Regulations). To resolve the controversy, a two-step methodology was adopted: (i) application of interpretive methods (literal, systematic, and teleological) and (ii) supplementary integration (Article IX of the Preliminary Title of the Tax Code), in order to delimit the scope of the provision and define the proper meaning of "mining activities."

Keywords

Depreciation, Mining Activities, Methods of Interpretation and Supplemental Integration, Corporate Income

ÍNDICE

PRINCIPALES DATOS DEL CASO 6
I. INTRODUCCIÓN 7
1.1 Justificación de la elección de la resolución 7
1.2 Presentación del caso y del análisis 8
II. IDENTIFICACIÓN DE LOS HECHOS RELEVANTES 13
2.1 Antecedentes 13
2.2 Hechos relevantes del caso 14
III. IDENTIFICACIÓN DE LOS PRINCIPALES PROBLEMAS JURÍDICOS 17
3.1 Problema principal 17
3.2 Problemas secundarios 17
IV. POSICIÓN DEL CANDIDATO/A 18
4.1 Respuestas preliminares a los problemas principal y secundarios 18
4.2 Posición individual sobre el fallo de la resolución 20
V. ANÁLISIS DE LOS PROBLEMAS JURÍDICOS 21
V.1. NATURALEZA Y FUNCIÓN DE LA DEPRECIACIÓN EN EL SISTEMA TRIBUTARIO 21
V.1.1. Costo vs Gasto y ubicación de la depreciación en el Impuesto a la Renta 21
V.1.2. Finalidad jurídica y económica de la depreciación 28
V.2. RELACIÓN Y DIFERENCIAS ENTRE LA DEPRECIACIÓN CONTABLE Y LA TRIBUTARIA 31
V.3. AMBITO DE APLICACIÓN DEL NUMERAL 3 DEL INCISO B) DEL ARTÍCULO 22 DEL REGLAMENTO DE LA LEY DEL IR 39
V.3.1. ¿Cuándo surgen dudas respecto a la aplicación de un artículo? ¿Cómo debemos resolver este problema? 39
V.3.2. Concepto de “actividad minera” a efectos tributarios. ¿Al no señalarse en la Ley del IR ni en su Reglamento que se entiendo por “Actividades Mineras”; cómo las podemos definir? 42
V.3.3. Calificación técnica de los bienes: ¿prensa vulcanizadora y grúa hidráulica como maquinaria minera? 66
V.4. EFECTOS JURÍDICOS Y CONSTITUCIONALES DE LA APLICACIÓN DE UNA TASA “INCORRECTA” 77
V.4.1. Reparo de la base imponible, intereses y sanciones 78
V.4.2. Diferencia Temporal, Impuesto Diferido y Prohibición de rectificación de ejercicios cerrados 79
VI. CONCLUSIONES Y/O RECOMENDACIONES 81
BIBLIOGRAFÍA 84

ANEXOS 87

PRINCIPALES DATOS DEL CASO

N° EXPEDIENTE	Expediente No. 392-2016 / Resolución del Tribunal Fiscal No. 01396-2-2024
ÁREA(S) DEL DERECHO SOBRE LAS CUALES VERSA EL CONTENIDO DEL PRESENTE CASO	Tributario
IDENTIFICACIÓN DE LAS RESOLUCIONES Y SENTENCIAS MÁS IMPORTANTES	Resolución del Tribunal Fiscal No. 01396-2-2024
DEMANDANTE/DENUNCIANTE	Contribuyente: Empresa
DEMANDADO/DENUNCIADO	SUNAT
INSTANCIA ADMINISTRATIVA O JURISDICCIONAL	Instancia Administrativa – Tribunal Fiscal
TERCEROS	No hay terceros en el proceso
OTROS	-

I. INTRODUCCIÓN

1.1 Justificación de la elección de la resolución

La elección de la Resolución del Tribunal Fiscal No. 01396-2-2024 responde tanto a una motivación académica de carácter personal como a la relevancia jurídica y complejidad del caso.

Desde una perspectiva personal formativa, el tema identificado en el caso abordado en esta resolución -la depreciación aplicable a activos fijos, específicamente, maquinaria vinculada a la actividad minera- representa una oportunidad para profundizar en esta cuestión poco desarrollada a nivel doctrinario[1]. Si bien, resulta correcto afirmar que el tratamiento contable y tributario de la depreciación ha sido objeto de análisis general[2], a partir de la revisión de diversos artículos y trabajos académicos, se considera que aún no se ha evaluado con el detalle debido el tratamiento o la aplicación de esta tasa especial que les aplica al equipo y maquinaria empleada en actividades sectoriales específicas -como son la minería, hidrocarburos y construcción-, esto permite la posibilidad de contribuir con un estudio especializado, el cual tendría un impacto académico y práctico (para los contribuyentes en general).

Lo último mencionado previamente es sumamente importante, debido a que, esta posibilidad resulta especialmente significativa si se considera el contexto a partir de la cuál se ha efectuado el presente ensayo académico: un trabajo de cierre de estudios y que permita optar el Título para ejercer la profesión. En el cual, se busca no solo cumplir con una exigencia institucional, sino generar un aporte a la comunidad jurídica.

A su vez, el caso abordado en la Resolución del Tribunal Fiscal No. 01396-2-2024 plantea cuestiones de especial complejidad. En el aspecto normativo, la ambigüedad o falta de claridad de la disposición exige que se formule la interrogante de cómo este debe aplicarse, considerándose que el concepto de

---

1 No se ha logrado ubicar algún artículo académico que desarrolle o analice la problemática de la aplicación del numeral 3 del inciso b) del artículo 22 del Reglamento de la Ley del IR.

2 A manera de ejemplo, se puede revisar: Maldonado, E., & Villavicencio, D. (2020). *Tratamiento tributario y contable de la depreciación en el Perú*. Lima: Gaceta Jurídica.

“actividad minera” no está expresamente definido en la norma tributario y, por lo cual, se requiere recurrir a fuentes extratributaria, con el objetivo de dotar de contenido al dispositivo normativo. Además, se requiere realizar un análisis y evaluación respectiva para calificar funcionalmente los bienes del activo fijo objeto de controversia: la prensa vulcanizadora y la grúa hidráulica. Lo cual tiene relevancia porque las Compañías tienen incertidumbre respecto a la depreciación que deberían aplicar para determinados activos.

Adicionalmente, cabe considerar la diferencia del tratamiento de la depreciación contable y tributaria, la cual introduce una tensión que complejiza la aplicación de la depreciación por los contribuyentes. En sectores como la minería, donde el valor de los activos puede ser de considerable valor, la elección que hagan respecto a la tasa de depreciación a aplicar puede traducirse en consecuencias económicas importantes para el contribuyente.

Finalmente, se debe resaltar que el caso no puede ser comprendido de forma adecuada sin considerar en el análisis los principios constitucionales tributarios, debido a que, la posibilidad de que un reparo por exceso en la tasa de depreciación se torne en un incremento artificial de la carga fiscal atribuido al contribuyente. Ante esta situación, se debe evaluar si se pone en juego principios como la capacidad contributiva, la razonabilidad y la no confiscatoriedad, ello refuerza la complejidad del caso y del análisis jurídico requerido.

Por todas estas razones previamente expuestas, se seleccionó la Resolución del Tribunal Fiscal No. 01396-2-2024, en la cual no se presenta una controversia sencilla -solamente aplicando una norma específica al caso-, sino es necesario recurrir a un enfoque riguroso en el cual se considere normativa de derecho tributario, contabilidad financiera, análisis constitucional. Todo ello, permite la elaboración de un informe académico con pertinencia, profundidad y originalidad.

1.2 Presentación del caso y del análisis

En primer lugar, **como breve descripción del caso**, en la Resolución del Tribunal Fiscal No. 01396-2-2024, el Contribuyente (cuya razón social no se especifica en la Resolución) anotó la depreciación de la prensa vulcanizada

seccional y la grúa hidráulica Fassu, en atención a lo establecido en el inciso b) del artículo 22 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta (Ley del IR), por lo que resultaba aplicable una tasa de depreciación del 20%; sin embargo, la Administración Tributaria (en reiteradas instancias) consideró que tales bienes no fueron utilizados exclusivamente en la actividad minera, por lo que debía aplicarse la tasa de depreciación del 10% que corresponde a otros bienes del activo fijo, en esa línea, se detectaba que los bienes de la Compañía habrían recibido un exceso en el tratamiento de su depreciación.

En segundo lugar, **con relación a los problemas identificados** en el caso de la Resolución del Tribunal Fiscal No. 01396-2-2024, el principal de ellos consiste en determinar si los bienes del activo fijo observados, nos referimos a la grúa hidráulica y la prensa vulcanizadora debían ser depreciados por el contribuyente con una tasa máxima del 20% o del 10%. Para lo cual, es necesario contestar a otras interrogantes previas como las siguientes: (i) ¿Cómo podemos definir qué se entiende por "Actividades Mineras" para efectos del numeral 3 del literal b) del artículo 22 del Reglamento de la LIR?; (ii) ¿A qué fuentes del Derecho Tributario podemos recurrir para dotar de un significado coherente al referido artículo?; (iii) ¿La prensa vulcanizada y la grúa hidráulica se encuentra vinculada a la realización de actividades mineras?; (iv)¿Cuáles son las consecuencias de la aplicación de una tasa de depreciación que no corresponde?; entre otros.

En tercer lugar, **con relación a mi posición sobre dichos problemas**, manejo la siguiente hipótesis: existen argumentos para sostener que la maquinaria empleada por el Contribuyente para el desarrollo de sus actividades podría ser considerada como maquinaria para la realización de actividades mineras, y, por ende, sujeta a una tasa de depreciación máxima del 20% conforme al numeral 3 del inciso b) del artículo 22 del Reglamento de la Ley del IR; ello, tomando en consideración las características del bien, el lugar o ambiente en el que se emplea, específicas acciones que se realizan con dichos bienes; datos que se deben evaluar en línea con lo establecido en normas y fuentes que nos permitan definir qué se entiende por las "Actividades Mineras" específicamente.

En cuarto lugar, **con relación a los instrumentos normativos** a emplear, en el desarrollo del Informe Jurídico se recurrirá a legislación aplicable al caso, jurisprudencia vinculada y doctrina.

Con relación a la Legislación aplicable, en el siguiente cuadro se ha identificado las normas específicas aplicables al caso:

Artículo	¿Qué menciona?
Inciso f) del artículo 37 de la LIR	"*A fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley, en consecuencia son deducibles:* *f) Las depreciaciones por desgaste u obsolescencia de los bienes de activo fijo y las mermas y desmedros de existencias debidamente acreditados, de acuerdo con las normas establecidas en los artículos siguientes*."
Artículo 38 de la LIR	"*El desgaste o agotamiento que sufran los bienes del activo fijo que los contribuyentes utilicen en negocios, industria, profesión u otras actividades productoras de rentas gravadas de tercera categoría, se compensará mediante la deducción por las depreciaciones admitidas en esta ley.* *Las depreciaciones a que se refiere el párrafo anterior se aplicarán a los fines de la determinación del impuesto y para los demás efectos previstos en normas tributarias, debiendo computarse anualmente y sin que en ningún caso puedan hacerse incidir en un ejercicio gravable depreciaciones correspondientes a ejercicios anteriores.*

	Cuando los bienes del activo fijo sólo se afecten parcialmente a la producción de rentas, las depreciaciones se efectuarán en la proporción correspondiente."
Artículo 40 de la LIR	"*Los demás bienes afectados a la producción de rentas gravadas se depreciarán aplicando, sobre su valor, el porcentaje que al efecto establezca el reglamento*. *En ningún caso se podrá autorizar porcentajes de depreciación mayores a los contemplados en dicho reglamento*".
Inciso b) del artículo 22 del Reglamento de la LIR, específicamente el numeral 3	"*Artículo 22.- DEPRECIACION* *Para el cálculo de la depreciación se aplicará las siguientes disposiciones:* *b) Los demás bienes afectados a la producción de rentas gravadas de la tercera categoría, se depreciarán según el mismo método aplicando el porcentaje que resulte de la siguiente tabla:* *3. Maquinaria y equipo utilizados por las actividades minera, petrolera y de construcción; excepto muebles, enseres y equipos de oficina.* *Porcentaje de Depreciación 20%"*

Con relación a la jurisprudencia vinculada que se ha emitido por el Tribunal Fiscal y la Corte Suprema; a continuación, un breve listado de algunas decisiones revisadas:

Jurisprudencia	Criterio/ Decisión
Casación No. 17473-2023-LIMA	Si bien el eje del conflicto gira en torno a la correcta calificación de los bienes y la naturaleza de la actividad que realizan dentro del proceso minero. El análisis se concentra en la razonabilidad de la decisión del Tribunal

	Fiscal, sin que la Corte Suprema redefina el concepto desde una perspectiva constitucional o integradora. *"(...) dicha norma no exige que las maquinarias y equipos deben ser de uso exclusivo para la actividad minera y que deben tener la calidad de necesarios e imprescindibles para dicha actividad" como habían sostenido la SUNAT y el TF, reconociendo el íntegro de la depreciación bajo la tasa de 20% que era discutida en el expediente"*.
Resolución No. 04019-01-2019	Se confirma la apelación que declaró infundada la reclamación contra la resolución de determinación emitida por Impuesto a la Renta del ejercicio 2011. Se mantienen los reparos al exceso en la depreciación de bienes del activo fijo, ya que no se presentó documentación que acredite que los bienes eran necesarios para el desarrollo de la actividad minera. Se aplicó la tasa de depreciación del 10% en lugar del 20% solicitado por la recurrente.

Otras resoluciones que han sido revisadas por otros temas conceptuales: Resolución No. 06111-03-2022, Resolución No. 6784-1-2002, 12387-3-2008 y 04437-10-2015, entre otras.

Con relación a la doctrina, se ha realizado la búsqueda específica para identificar algún artículo jurídico en el cual se haya analizado la depreciación aplicable a este tipo de maquinarias/equipos empleados en las actividades mineras. Lo cual representa una dificultad, ya que, no posibilita comparar la posición y respuesta a la que se llegue respecto al tema, pero también representa una oportunidad, porque permite poder evidenciar un problema e incertidumbre dentro de nuestro sistema tributario al cual se puede dar respuesta y, de esta manera, contribuir en su visualización y debate.

No obstante ello, se ha podido ubicar bibliografía con relación al tema conceptual base sobre los cuales iniciar mi análisis: diferencias ente costo y gasto en el

ámbito tributario, en que consiste la depreciación tributaria, cómo se da la depreciación en activos fijos, entre otros temas.

En quinto lugar, **con relación a las conclusiones más relevantes arribadas en el análisis**, la principal es que se puede sostener que la depreciación de la prensa vulcanizadora y la grúa hidráulica sí debieron ser calificados como bienes que podían acogerse a la tasa de depreciación del 20 % establecida en el numeral 3 del inciso b) del artículo 22 del Reglamento de la Ley del IR, en tanto estos equipos participan directamente en actividades que integran el proceso minero conforme a lo definido en la normativa sectorial.

II. IDENTIFICACIÓN DE LOS HECHOS RELEVANTES

2.1 Antecedentes

Ahora bien, el análisis de este caso se desarrolla en un contexto normativo en el cual se puede identificar la falta de una definición legal expresa del concepto “actividad minera” en el marco de la legislación tributaria. Esta situación obliga a recurrir a fuentes supletorias y principios de interpretación tributaria.

Además, desde una óptica fiscal y económico, la controversia cobra relevancia debido a que, el sector minero representa un pilar fundamental en la economía peruana por la gran capacidad de captación de inversión en capital fijo. Según el Boletín Estadístico Minero de diciembre de 2024, la minería constituyó el 59.7% del valor total de las exportaciones peruanas, contribuyó con un 13.2% al Producto Bruto Interno (PBI) nacional y generó más de S/ 7,400 millones en ingresos fiscales a través de conceptos como canon, regalías e impuesto a la renta minera (MINEM, 2024, p. 4-5).

Estos datos evidencian una notable concentración de la inversión en bienes de capital altamente especializados dentro del sector minero, lo que subraya la relevancia del impacto fiscal que puede tener la fijación de las tasas de depreciación que sean aplicables a estos activos. En esa línea, se debe considerar que este aspecto es crucial tanto para el gobierno, que depende de

estos ingresos para financiar sus actividades, como para los contribuyentes, quienes necesitan gestionar sus obligaciones fiscales de manera eficiente. Por todo ello, la adecuada regulación de las tasas de depreciación no solo influye en la rentabilidad de las empresas cuyas actividades se encuentran vinculadas al sector minero, sino que también afecta la sostenibilidad de este sector y su capacidad para atraer inversiones futuras, lo que, como hemos previamente mencionado, es vital para el crecimiento económico del país.

2.2 Hechos relevantes del caso

Principales Hechos:

- La Compañía es una empresa que tiene como giro de negocio prestar servicios a Concesionarias Mineras, así, durante el año 2012, tenía a personal y a maquinaría en la ciudad de Arequipa, con personal destacado en mina.

- Por dicho ejercicio, la Compañía registró en su Libro Diario, Libro Mayor y Registro de Activo Fijos la depreciación de algunos bienes del activo fijo (grúa hidráulica y vulcanizador seccional, activación de prensa vulcanizadora) a una tasa del 20% por considerarlas como maquinaria cuyo uso se encuentra directamente vinculado a la actividad minera.

- Posteriormente, la Administración Tributaria inició un procedimiento de fiscalización definitiva por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, para lo cual mediante Requerimiento solicitó, entre otros, que la Compañía presente sus libros y registros contables como su Libro Diario, Libre Mayor y Registro de Activos Fijos.

- Es así como, de la revisión de los referidos libros contables, la Administración Tributaria comunicó a la Compañía que la Compañía tenía algunos bienes del activo fijo (grúa hidráulica, vulcanizador seccional, activación de prensa vulcanizadora), que fueron depreciados a una tasa

del 20%, sin embargo tales bienes fueron utilizados para mantenimiento de fajas transportadoras de mineral, consecuentemente, no fueron utilizados en la actividad minera, por lo que debía aplicar la tasa de depreciación del 10% que corresponde a otros bienes del activo fijo; requiriendo que se sustentara dicha observación.

- Al respecto se tienen dos posiciones:

    - Posición del Contribuyente: En el caso de depreciación de la prensa vulcanizador seccional y la grúa hidráulica, consideraba que para determinar las depreciaciones era necesario tener en cuenta la naturaleza y uso al cual se destinaban los bienes, ésta se encuentra destinada a las actividades mineras (empalme de fajas de transporte de mineral extraído), y tal es así que era posible acreditar que se encontró permanentemente en la mina (pues es dentro de la misma que desarrolló su actividad), por tanto, quedaba acreditado que la maquinaria fue utilizada de manera exclusiva en las actividades de la minería, en consecuencia, correspondía que la maquinaria (vulcanizadora y grúa), se depreciara aplicando la tasa máxima del 20%.

    - Posición de la Administración Tributaria: Para depreciar la maquinaria y equipo a una tasa máxima del 20% debe cumplirse con el requisito de que los activos sean utilizados, exclusivamente por la actividad minera durante el periodo fiscalizado, en ese sentido, los activos materia de cuestíonamiento eran usados para actividades de servicios relacionadas como fajas transportadoras de metal, por lo que, concluía que los activos observados realizaron actividades de industrias manufactureras, por tanto debió aplicar la tasa del 10% que correspondía a otros bienes del activo fijo.

- Como resultado del procedimiento de fiscalización iniciado a la Compañía, por lo cual se emitieron Resoluciones de Determinación y Resoluciones de Multa, la Administración Tributaria determinó lo siguiente:

    - Determinó el Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, por presunción de ventas o ingresos omitidos por patrimonio no declarado o no registrado.
    - Reparó la base imponible del citado impuesto por vacaciones provisionadas no pagadas, exceso de provisión de Compensación por Tiempo de Servidos - CTS. gastos ajenos al giro del negocio, exceso de depreciación de edificios y construcciones y **exceso de depreciación de otros bienes del activo fijo**.
    - Reparó los pagos a cuenta del IR de enero a diciembre de 2012, por ventas omitidas, diferencias en la aplicación del coeficiente para la determinación de los pagos a cuenta del IR y por haber consignado un saldo a favor del ejercicio anterior superior al que correspondía.
    - Aplicó la Tasa Adicional del IR de enero a diciembre de 2012.
    - Detectó la comisión de las infracciones tipificadas en los numerales 2, 3 y 5 del artículo 175, numeral 2 del artículo 176, numeral 5 del artículo 177° y el numeral 1 del artículo 178 del CT, lo que originó la emisión de los valores impugnados.

- Por ello, el contribuyente interpuso Recurso de Reclamación contra las referidas Resoluciones, la cual fue declarada infundada a través de Resolución de Intendencia emitida el 22 de setiembre de 2015 por la Intendencia Regional de Arequipa de la SUNAT.

- Es así como, el Contribuyente interpuso Apelación contra la referida Resolución de Intendencia, la cual ha sido evaluada por el Tribunal Fiscal y culminó con la emisión de la Resolución del Tribunal Fiscal No. 01396-2-2024, la cual estamos analizando para la elaboración del presente Informe Jurídico.

- Al respecto, con relación al exceso de depreciación de otros bienes del activo fijo, el Tribunal Fiscal indica que si bien la recurrente sostiene que los bienes del activo fijo observados (grúa hidráulica y prensa vulcanizadora) fueron utilizados para las actividades de minería, no sustentó dicha aseveración con un informe técnico u otro documento respecto de las características de dichos bienes y su relación con las actividades mineras en las que habrían sido utilizadas; en consecuencia, habida cuenta que la recurrente no acreditó que a los bienes del activo observado, le era aplicable la tasa de depreciación del 20%.

III. IDENTIFICACIÓN DE LOS PRINCIPALES PROBLEMAS JURÍDICOS

3.1 Problema principal

¿Los bienes del activo fijo observados por la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal, nos referimos a la grúa hidráulica y la prensa vulcanizadora debían ser depreciados por el contribuyente con una tasa máxima del 20% o del 10%?

3.2 Problemas secundarios

I. ¿Cuál es la naturaleza y función de la depreciación en el sistema tributario?
   a. ¿Qué diferencia existe entre "costo" y "gasto" y cómo se vincula esto con la depreciación tributaria?
   b. ¿La depreciación de maquinarias corresponde a un costo o un gasto?

II. ¿Cuáles son las principales diferencias entre la depreciación contable y la depreciación tributaria?

III. ¿Cuál es el ámbito de aplicación del numeral 3 del inciso b) del artículo 22 del Reglamento de la LIR?
   a. ¿Cuándo surgen dudas respecto a la aplicación de un artículo cómo debemos resolver este problema?

b. ¿Qué debe entenderse por “actividad minera” según la norma tributaria?
c. ¿La prensa vulcanizada y la grúa hidráulica se encuentra vinculadas a la realización de actividades mineras?

IV. ¿Cuáles son los efectos de la aplicación de una tasa incorrecta (reparo por exceso de depreciación)?
a. ¿Qué consecuencias tributarias inmediatas tiene aplicar una tasa indebida? (Ajustes, intereses, sanciones)
b. ¿Qué hay de las diferencias temporarias, el impuesto diferido y la prohibición de Prohibición de rectificación de ejercicios cerrados?

IV. POSICIÓN DEL CANDIDATO/A

4.1 Respuestas preliminares a los problemas principal y secundarios

Como se ha mencionado en la sección anterior, el problema principal que se ha identificado consiste en determinar si los bienes del activo fijo observados por la Administración Tributaria (grúa hidráulica y prensa vulcanizadora) debían ser depreciados por el contribuyente con una tasa máxima del 20%, como lo ha efectuado la Compañía; o, debía ser depreciado a una tasa máxima del 10% como concluyen la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal.

Al respecto, preliminarmente se consideró que, para determinar la tasa máxima de depreciación con relación a los bienes del activo fijo deben tenerse en cuenta diversas cuestiones como; por ejemplo, las características del bien, el lugar o ambiente en el que se emplea, específicas acciones que se realizan con dichos bienes; datos que se deben evaluar en línea con lo establecido en normas y fuentes que nos permitan definir que se entiende por las “Actividades Mineras” específicamente. Tomando en cuenta lo previamente mencionado, infiero que existen argumentos para sostener que la maquinaria empleada por el Contribuyente para el desarrollo de sus actividades podría ser considerada como

maquinaria para la realización de actividades mineras, y, por ende, sujeta a una tasa de depreciación máxima del 20% conforme al numeral 3 del inciso b) del artículo 22 del Reglamento de la Ley del IR.

Ahora bien, con relación a los otros problemas (problemas secundarios) que se han identificado, se consideraba lo siguiente:

- ¿Cuál es la diferencia entre costo y gasto? En el ámbito tributario, la diferencia entre costo y gasto radica principalmente en su finalidad y momento de deducción. Por un lado, el costo se refiere a los desembolsos directamente relacionados con la producción de bienes o servicios, que se espera recuperar mediante su venta. Mientras que, el gasto se refiere a las erogaciones necesarias para el funcionamiento general de la empresa, no vinculadas directamente a la producción de bienes o servicios. Incluyen gastos administrativos, de ventas y otros operativos.

- ¿La Depreciación Tributaria y la Depreciación Contable, en qué se diferencian? La depreciación es un mecanismo que permite distribuir de manera sistemática el costo de un activo fijo tangible durante su vida útil, reflejando así su pérdida de valor por uso, desgaste o tecnología obsoleta. Su tratamiento puede abordarse desde dos perspectivas: contable y tributaria. Existen diferencias sustanciales entre ambas, motivadas por los fines distintos que persiguen: mientras la contabilidad financiera busca representar fielmente la situación económica, el régimen tributario tiene como finalidad la recaudación fiscal.

- ¿ Cuál es el ámbito de aplicación del numeral 3 del inciso b) del artículo 22 del Reglamento de la LIR? Debido a que, ni la Ley del IR ni su Reglamento definen que se entiende por “Actividades Mineras” considero que es necesario recurrir a la norma IX del Título Preliminar del Código Tributario la cual indica que “*En lo no previsto por este Código o las normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen*”. A partir de la

referida norma, podemos remitirnos a otras fuentes normativas con el objetivo de dar contenido al numeral 3 del literal b) del artículo 22 del Reglamento de la LIR.

- ¿La prensa vulcanizada y la grúa hidráulica se encuentran vinculadas a la realización de actividades mineras?: En un principio (respuesta preliminar), pareciera que si ya que tal como se menciona en la Resolución por parte del Contribuyente eran utilizadas para las prestaciones de servicio de la Compañía y empleadas en la misma mina situada en Arequipa.

- ¿Cuáles son las consecuencias de la aplicación de una tasa de depreciación que no corresponde?: En primer lugar, se va a traducir en un reparo por exceso de tasa de depreciación, respecto al cual existe la posibilidad que por ser un ejercicio ya transcurrido se termine generando una pérdida para el contribuyente producto del desconocimiento.

4.2 Posición individual sobre el fallo de la resolución

El Tribunal Fiscal, con relación al exceso de depreciación de otros bienes del activo fijo, concluyó que a los bienes del activo fijo observados (grúa hidráulica y prensa vulcanizadora) utilizados por la recurrente para el desarrollo de sus actividades económicas, no les era aplicable la tasa de depreciación del 20%, porque las actividades que realizaban se vinculaban al mantenimiento.

En una primera aproximación a la Resolución del Tribunal Fiscal No. 01396-2-2024 consideraba que me encontraba en contra del fallo principal, no comprendía porque la maquinaria empleada por el Contribuyente para el desarrollo de sus actividades, la cual estaba siendo empleada en una mina en Arequipa no podría ser considerada como maquinaria para la realización de actividades mineras, por ende sujeta a una tasa de depreciación máxima del 20% conforme al numeral 3 del inciso b) del artículo 22 del Reglamento de la Ley del IR.

Además, quedaba claro que ninguna de ambas maquinarias se encontraba dentro de lo que el referido numeral explícitamente excluía de su aplicación, me refiero a los “muebles, enseres y equipos de oficina”.

No obstante, considero que, definitivamente el caso resuelto a través de la Resolución del Tribunal Fiscal No. 01396-2-2024 se trata de un caso complejo. Es más, a lo largo del análisis efectuado para la realización de este informe jurídico iban surgiendo cada vez más dudas.

Al final, para determinar el ámbito de aplicación del numeral 3 del inciso b) del artículo 22 del Reglamento de la Ley del IR se recurrió al empleo sucesivo y combinado de los métodos de interpretación (literal, sistemático, teleológico e histórico), así como de la integración normativa por supletoriedad —con apoyo en la Ley General de Minería y principios tributarios—, se ha podido dotar de contenido jurídico a dicho concepto, concluyéndose que corresponde su aplicación a los equipos y maquinaria que participen directamente en actividades que formen parte del ciclo de la industria minera.

Cabe agregar que, con relación al enfoque adoptado por la Administración Tributaria, en el cual se privilegia a la CIIU, utilizándola exclusivamente para dotar de contenido a normar jurídicas, no permite dar una solución a partir de un análisis exhaustivo, e ignora criterios como la especialidad.

V. ANÁLISIS DE LOS PROBLEMAS JURÍDICOS

V.1. NATURALEZA Y FUNCIÓN DE LA DEPRECIACIÓN EN EL SISTEMA TRIBUTARIO

V.1.1. Costo vs Gasto y ubicación de la depreciación en el Impuesto a la Renta

En el ámbito empresarial, es habitual que los sujetos realicen una serie de erogaciones para el desarrollo de sus actividades económicas, sea que se encuentren o no directamente relacionadas con dichas actividades. En este contexto, en el ámbito tributario, cuando los contribuyentes realizan operaciones

gravadas incurren en una serie de erogaciones, denominadas costos y gastos. Precisamente, para efectos de la determinación del impuesto a la renta empresarial o de tercera categoría, uno de los principales inconvenientes consiste en definir qué erogaciones corresponden a costos o gastos, lo cual nos permitirá clasificar y asignar correctamente los montos vinculados a estos conceptos, así como determinar qué partidas son deducibles y en qué momento lo son.

Al respecto, la normativa tributaria (Ley del Impuesto a la Renta – Ley del IR) propiamente no ha definido los conceptos de costo y gasto. Es cierto que, si bien el artículo 11 del reglamento de la Ley del IR indica una lista de hechos que deben ser considerados como "Costo" para efectos del referido impuesto no define qué se debe entender por este término[3]. De igual manera, por otro lado, el artículo 37 de la Ley del IR menciona que son deducibles los "gastos" en que incurran los contribuyentes con la finalidad de generar rentas o mantener la fuente productora, dicho artículo más que la definición de lo que debe entenderse por "gasto" regula el principio de causalidad, el cual es un requisito esencial que deben cumplir para que sean válidamente deducibles.

Es así como, a efectos de encontrar una definición para los conceptos de costo y gasto recurriremos a doctrina especializada. Jorge Picón (2019, p. 89) menciona que en el campo de las deducciones del IR consiste relevante determinar si las adquisiciones califican como gasto o costo. Así, con relación al **gasto** indica que se entiende por estos a "*las disminuciones en beneficios económicos durante el periodo contable, producidas en forma de salidas o agotamiento (desuso) de activos o generación de pasivos*". Agrega que, para efectos del IR, el gasto permite su deducción en el ejercicio correspondiente.

Mientras que, con relación al **costo**, indica que se entiende por estos a "*los desembolsos que se realizan para la producción de un bien o servicio cuyo importe se espera recuperar con la venta de los productos o servicios que se generen*" (2019, p. 89). Así, para efectos del IR, el costo de una existencia se

[3] El artículo 11 del Reglamento de la Ley del IR regula el "Costo Computable" y precisa reglas vinculadas al costo computable en la transferencia de bienes, la inclusión de costos posteriores; el costo computable en la enajenación de bienes a plazo; entre otros.

deducirá en el ejercicio en que se venda o se disponga de ella, mientras que el costo de un activo fijo se deducirá a través de la depreciación.

Además, en las normas contables también podemos encontrar un alcance sobre estos términos. Con relación al costo, en el párrafo 6 de la NIC 16 (Propiedad, Planta y Equipo) se menciona lo siguiente:

> *"Costo es el importe de efectivo o equivalentes al efectivo pagados. o bien el valor razonable de la otra contraprestación entregada, para adquirir un activo en el momento de su adquisición o construcción o, cuando fuere aplicable, el importe que se atribuye a ese activo cuando se lo reconoce inicialmente de acuerdo con los requerimientos específicos de otros NIIF"* (párrafo 6 de la NIC 16).

Mientras que, con relación al gasto, el párrafo 4.25 del inciso b) del Marco Conceptual para la Información Financiera emitido por el IASB (versión 2018, vigente bajo las NIIF), se define al gasto como una disminución de beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo contable, en forma de salidas o disminuciones de valor de los activos, o por la generación o aumento de los pasivos que dan como resultados disminuciones en el patrimonio y no están relacionadas con las distribuciones realizadas a los propietarios de ese patrimonio. Cabe mencionar que Bernal, coincide que este concepto también es aplicable para fines del IR en vista que Ley del referido impuesto no hace la definición respectiva (2020, p. 112).

Asimismo, el párrafo 7 de la NIC 1 (Presentación de Estados Financieros) señala que "*los gastos son disminuciones en los beneficios económicos durante el período contable en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o aumentos de los pasivos, que dan lugar a disminuciones en el patrimonio neto, y que no están relacionadas con distribuciones a los propietarios*. (párrafo 7 de la NIC 1)"

De esta manera, a partir de lo previamente desarrollado, consideramos que, de manera clave, existe una **distinción conceptual y de tratamiento fiscal** entre el costo y el gasto. En esa línea, se entiende por:

- **Costo**: Se refiere a los desembolsos que están directamente relacionados con la producción de bienes o servicios, lo cual incluiría los desembolsos realizados para la fabricación o adquisición de productos que serán

ofrecidos y vendidos a los clientes en un futuro y cuya finalidad es la generación de ingresos de manera directa. Tales como, por ejemplo, materia prima, mano de obra directa y costos de fabricación.

- **Gasto**: Se refiere a los desembolsos que no están directamente relacionados con la elaboración de un producto o servicio, sino que son necesarios para el sostenimiento y funcionamiento general de la empresa. Tales como, por ejemplo, gastos administrativos, de ventas y otros gastos operativos.

Como se puede apreciar, la principal diferencia conceptual entre lo que se entiende por costos o gastos radica en la finalidad de los desembolsos: los costos están directamente vinculados con el objeto de la empresa sea esta la prestación de bienes o servicios; mientras que, los gastos están vinculados al funcionamiento general de la empresa.

Ahora bien, con relación al **tratamiento tributario** que se les aplica en el sistema tributario peruano, la diferencia entre costos y gastos principalmente incide en el momento y la forma en que se reconocen para efectos del IR. Si bien ambos son deducibles cumpliéndose ciertas condiciones, su tratamiento sigue criterios distintos establecidos en la Ley del IR y su Reglamento.

Al respecto, el artículo 20 de la Ley del IR menciona que la renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al IR que se obtengan en el ejercicio gravable. Precisa que, cuando tales ingresos provengan de la enajenación de bienes, la renta bruta está dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de las operaciones y el costo computable de los bienes enajenados. Agrega -en el siguiente párrafo- que, tratándose de bienes depreciables o amortizables, el costo computable se disminuirá en el importe de las depreciaciones que hubiera correspondido aplicar conforme a Ley. Por último, menciona que se entiende por costo computable de los bienes enajenados al (i) costo de adquisición, (ii) de producción, (iii) de construcción o, en su caso, (iv) el valor de ingreso en el patrimonio.

Así, como se puede apreciar, el artículo 20 de la Ley del IR establece que el costo computable es un elemento fundamental a considerar para establecer la

renta bruta, ya que, estos se deducen de los ingresos brutos al momento de determinar la renta bruta.

Por otro lado, el artículo 57 de la Ley del IR indica que las rentas se imputarán al ejercicio gravable, de esta forma las rentas de la tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen para dicho efecto se entiende que los ingresos se devengan cuando se han producido los hechos sustanciales para su generación, siempre que el derecho a obtenerlos no esté sujeto a una condición suspensiva, independientemente de la oportunidad en que se cobren y aun cuando no se hubieren fijado los términos precisos para su pago. Cabe resaltar que, en el último párrafo se prevé textualmente lo siguiente: "*Las reglas previstas en este inciso también son de aplicación para la imputación de los ingresos para efecto del cálculo de los pagos a cuenta*."

Así, como se puede apreciar, los gastos (al igual que los ingresos/rentas) se rigen por el criterio del devengado para efectos de su imputación, conforme a dicho criterio, estos se imputarán en el ejercicio en que se hayan producido los hechos sustanciales para su generación, siempre y cuando la obligación de pagarlos no esté sujeta a una condición suspensiva -independientemente del momento en que efectivamente se pague. Cabe agregar que, estos se deducen al momento de determinar la renta neta imponible

Sobre ello, Ruiz de Castilla, indica menciona que la diferencia entre gasto y costo se evidencia de la siguiente forma: "*El devengado es una cuestión que tiene que ver con el gasto y o con el costo. Un gasto se imputa al ejercicio gravable 1 o ejercicio gravable 2 dependiendo de la oportunidad de su devengo. En cambio, un costo se atribuye al ejercicio gravable 1 o ejercicio gravable 2 dependiendo de la oportunidad de la venta del bien, de conformidad con el segundo párrafo del art. 20 de la LIR*." (2025, p. 267)

Entonces, a partir de la normativa previamente expuesta, si las erogaciones califican como gasto que afecte los resultados del ejercicio, en cuyo caso podrán deducirse en el ejercicio en que se devenguen; o, como un activo, o parte del valor de uno, "Costo" en cuyo caso se deducirá cuando se vendan o, si se tratase de un activo fijo, vía depreciación.

Ahora bien, considerando todo lo previamente expuesto, cabe preguntarnos si la depreciación de activos fijos es un concepto que se clasifica como (i) costo, (ii) gasto o (iii) puede ser ambos por lo que se tendría que evaluar cada caso para establecer si calificación.

El artículo 38 de la Ley del IR regula que: "*El desgaste o agotamiento que sufran los bienes del activo fijo que los contribuyentes utilicen en negocios, industria, profesión u otras actividades productoras de rentas gravadas de tercera categoría, se compensará mediante la deducción por las depreciaciones admitidas en esta ley*". Además, agrega que: "*Las depreciaciones a que se refiere el párrafo anterior se aplicarán a los fines de la determinación del impuesto y para los demás efectos previstos en normas tributarias, debiendo computarse anualmente y sin que en ningún caso puedan hacerse incidir en un ejercicio gravable depreciaciones correspondientes a ejercicios anteriores*" (Artículo 38 de la Ley del Impuesto a la Renta).

La normativa citada dispone que la depreciación debe considerarse como una deducción en el proceso de determinación de la renta sujeta a imposición. Esta disposición tiene relevancia, ya que postula la necesidad de reconocer los costos asociados con el propósito de preservar la equidad tributaria y, en particular, la capacidad contributiva del sujeto pasivo. En este contexto, la legislación califica dicho reconocimiento de costos como una forma de "compensación" frente al deterioro físico o la obsolescencia que experimentan los activos inmovilizados.

En la doctrina, Picón al referirse a la depreciación señala que resulta de suma importancia verificar si la depreciación se encuentra vinculada a un gasto o a un costo, ya que podría darse el caso que la maquinaria se encuentre incorporada dentro del proceso productivo del contribuyente, en cuyo caso corresponderá darle el tratamiento de costo (2006, p. 62).

Además, por el lado de la jurisprudencia, el Tribunal Fiscal (Resolución No. 6784-1-2002) ha indicado que la depreciación de maquinaria utilizada en la producción de minerales forma parte del costo de producción del bien extraído. En base a ello, indica que resulta pertinente determinar en los casos si la depreciación deberá activarse como costo y mandarse a resultado como gasto.

Así, respecto a la depreciación de maquinaria y equipo, esta puede calificarse como costo o gasto dependiendo del uso específico que se le dé al activo dentro de la operación de la empresa:

- Si la maquinaria se utiliza directamente en el proceso productivo, como en una línea de ensamblaje o fabricación, la depreciación correspondiente se califica como costo, ya que forma parte del costo de producción del bien o servicio ofrecido.
- Por otro lado, si la maquinaria cumple una función indirecta o de soporte administrativo, como por ejemplo una máquina utilizada para mantenimiento general o en un área de respaldo técnico no productiva, su depreciación será tratada como gasto.

Considerando todo lo previamente expuesto, como reflexión en el cabe preguntarse si la depreciación en el presente caso estaría configurando como costo o gasto para la Compañía.

En la Resolución No. 01396-2-2024 emitida por el Tribunal Fiscal se repara el exceso de otros bienes del activo fijo: la prensa vulcanizada y la grúa hidráulica Fassu. Aunque, si bien explícitamente no se discute si la imputación se estaría realizando como costo o gasto, en esa línea tampoco se especifica expresamente si la depreciación de los bienes observados fue registrada como costo o gasto; pareciera que se está considerando como gasto, ello tomando en cuenta que en el análisis efectuado con relación a su tratamiento para efectos de su deducción se llegan a desarrollar los siguientes artículos: el inciso f) del artículo 37, 38, 39 y 40 de la Ley del IR, así como el inciso b) del artículo 22 de su Reglamento.

No obstante, cabe considerar que los argumentos del contribuyente apuntan a que dichos bienes fueron utilizados directamente para prestar servicios especializados dentro de las unidades mineras. Así, en la Resolución No. 01396-2-2024 se menciona expresamente en los descargos de la Compañía que:

> "*el uso de los activos (vulcanizadora y grúa) está relacionado a todas sus operaciones de servicios que se realizan para y con empresas del sector minero los cuales involucraban actividades como: cambio y vulcanizado de tajas, preparación y reparación en frío de empalmes, estudio técnico de fajas, colocación*

de grapas por rotura de fajas, recorte y empalme vulcanizado de fajas, injerto de empalmes y escaneo de fajas". (Resolución del Tribunal Fiscal No. 01396-2-2024)

En ese sentido, en el presente caso, si bien la empresa no es una compañía que cuente con una concesión minera o sea una empresa "minera" propiamente como Buenaventura o Cerroverde; por lo que, no se está precisamente bajo el mismo supuesto de la Resolución 6784-1-2002 en el cual, como ya mencionamos, la depreciación de maquinaria utilizada en la producción de minerales se identificó que debía formar parte del costo de producción del bien extraído porque la principal actividad de la empresa (Compañía Minera) era la producción de minerales; por lo que, es válido el razonamiento que no debiera formar parte de la producción de los minerales.

Ello, no quita que el activo depreciado por la Compañía consistente en una vulcanizadora y una grúa estarían siendo usados por esta para prestar servicios (realización de su actividad económica) a la Compañía minera. Por lo que, a partir de esta premisa, es posible sostener razonablemente que la depreciación correspondería ser tratada como costo, conforme al concepto que se ha desarrollado en la presente sección.

V.1.2. Finalidad jurídica y económica de la depreciación

Abarcado el tema de la naturaleza jurídica, como segundo punto toca reflexionar sobre la finalidad de la depreciación, lo primero que probablemente venga a nuestra mente sea el servir como un medio que permita a las empresas reconocer el desgaste de sus activos fijos -como edificios, maquinaria y vehículos- a medida que estos se utilizan. Partiendo de ello, el propósito de esta sección es poder ahondar y efectuar un breve análisis, aunque necesario de cuál es la finalidad de la depreciación, considerando para ello un enfoque tanto jurídico y económico.

En primer lugar, desde una perspectiva jurídica, partiendo del ordenamiento jurídico peruano, el cual a través del artículo 38 de la Ley del IR -que hemos citado textualmente en la anterior sección- menciona que el desgaste de los bienes del activo fijo se compensa mediante la deducción de sus depreciaciones.

En ese sentido, este dispositivo normativo si bien es cierto que responde a un criterio técnico contable, también responde a la necesidad de evitar que ocurra una sobrecarga tributaria que, como consecuencia, termine afectando la recuperación del capital invertido. ¿Cómo ocurre ello?

En un sistema de imposición que se podría denominar como justo busca gravar la renta neta, la cual consiste en el excedente económico luego de deducir de los ingresos generados, los costos necesarios o egresos realizados para generarlos, entre los que se encuentran incluidos el consumo de capital. Es así como, en el supuesto que se grave la renta bruta sin reconocerse el desgaste o agotamiento de los bienes del activo fijo empleados en la generación de rentas gravadas (depreciación), supondría incluso una vulneración al principio de capacidad contributiva por atribuirle al contribuyente ingresos ficticios que no representan un verdadero aumento patrimonial que corresponda ser gravado.

Al respecto, cabe considerar que el principio de capacidad contributiva se refiere a la aptitud económica real del contribuyente y que sólo deben gravarse los ingresos netos, es decir, aquellos que reflejan un aumento genuino del patrimonio, luego de deducir los costos efectivamente incurridos en su generación. Carlos Tarsitano, en esa línea, indica que el principio de capacidad contributiva exige que solo se tribute sobre manifestaciones genuinas de riqueza; por lo que si se desconoce el desgaste de los bienes utilizados —como se ha identificado puede ocurrir cuando se niega la deducción por depreciación— se estaría tributando sobre ingresos ficticios, vulnerando así este principio (2014, pp. 124–125).

De esta manera, recapitulando la obtención de renta, calificada como hecho imponible, tiene de manera intrínseca los costos incurridos en la obtención de esos rendimientos siendo uno de estos costos obtenidos precisamente el desgaste natural del activo fijo, el cual se verá reconocido mediante la depreciación. Así, el respaldo de ese derecho a la depreciación es la capacidad contributiva, debido a que el real efecto del ingreso como hecho imponible debe reconocer el costo incurrido en su obtención.

Entonces, se ha podido identificar que la depreciación no es solo un mero ajuste contable, sino también un instrumento jurídico esencial porque permite: reflejar

la verdadera renta neta, salvaguardar la capacidad contributiva y evitar efectos confiscatorios.

Por su parte, el Tribunal Fiscal, a través de la Resolución No. 12387-3-2008 ha señalado que: "*la depreciación es una forma de recuperación del capital invertido la cual se reconoce en razón del desgaste u obsolescencia de los bienes del activo de una empresa*" (Tribunal Fiscal, 2008, p.5).

En esa misma línea, mediante la Resolución No. 04437-10-2015 ha indicado lo siguiente: "*la depreciación constituye la pérdida de valor que sufren los bienes del activo fijo por haber sido puestos en estado de explotación, su deducción como gasto para efecto de determinar el Impuesto a la Renta de Tercera Categoría tiene como razón fundamental el reconocer el desgaste o agotamiento que sufren dichos bienes.*" (Tribunal Fiscal, 2015, p.7).

Como se puede observar, el Tribunal Fiscal reitera que la finalidad de la depreciación, más allá de su formulación técnica, radica en garantizar una determinación razonable de la base imponible, reconociendo la pérdida patrimonial que se produce por el uso o agotamiento de los activos fijos. Lo cual, como se ha desarrollado, justifica la depreciación como un mecanismo indispensable para reflejar la verdadera capacidad contributiva del sujeto pasivo y evitar que se grave una renta ficticia o inflada artificialmente.

En segundo lugar, desde una perspectiva económica, la regulación e implementación de la depreciación como herramienta que permite reconocer el desgaste del capital dependiendo de cómo se formule puede afectar a las inversiones.

En esa línea, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos[4] (OCDE) en la publicación *Tax Policy Reform and Economic Growth* realiza un estudio sobre diversas cuestiones tributarias relevantes la relación entre la estructura del impuesto corporativo y la formación de capital, y entre los diversos tópicos indica que los sistemas de impuesto a la renta deberían permitir deducir adecuadamente el desgaste del capital con el objetivo de evitar que tenga lugar

[4] Organismo intergubernamental constituido como un foro de análisis, intercambio y difusión de experiencias de políticas, económicas y sociales. Tiene como objetivo promover el desarrollo integral y sostenible de políticas que mejoren el bienestar económico, social y ambiental de las personas.

una tributación excesiva. Además, al hacer referencia a un análisis sobre las tasas efectivas, menciona que como elemento importante a las deducciones por depreciación, debido a que, restan a la renta imponible y, por ende, reducen el costo de inversión (2010, p.136).

Adicionalmente, la depreciación actúa como un incentivo o estímulo fiscal para la inversión en sectores estratégicos. Esta idea se sostiene por la regulación prevista en el inciso b) del artículo 22 del Reglamento, en el cual se contempla la posibilidad de depreciar de forma más rápida ciertos activos por medio de la aplicación de tasas preferenciales, como la tasa del 20% prevista para maquinaria utilizada para actividades mineras, de construcción o hidrocarburos, prevista específicamente en el numeral 3 del referido artículo. Esta regulación y su aplicación práctica genera un estímulo que contribuye a la adquisición de bienes de capital "intensivos" en uso y desgaste.

Considerando lo previamente expuesto, la depreciación, desde una óptica económica asegura que el impuesto recaiga sobre la verdadera renta neta evitando la sobreimposición de capital y opera como un mecanismo que, dependiendo de su configuración puede incentivar o desincentivar la inversión. Así, por un lado, funciona como un incentivo que puede dirigir la inversión hacia un sector específico de actividades económicas cuyo desarrollo se busca promover y que requieran una alta cantidad de activos; mientras que, por otro lado, una regulación que sea restrictiva o que no esté bien ajustada puede aumentar el costo de utilización del capital, lo cual puede consecuentemente alterar las decisiones de producción y obstaculizar el crecimiento económico.

V.2. RELACIÓN Y DIFERENCIAS ENTRE LA DEPRECIACIÓN CONTABLE Y LA TRIBUTARIA

Las Compañías para el desarrollo de sus actividades económicas, así como para su continuo funcionamiento y mantenimiento adquieren una serie de activos los cuales pueden ser tangibles tales como edificios u oficinas, equipos, maquinarias o muebles; así como intangibles tales como signos distintivos o patentes. A partir de ello, una gran interrogante que les surge a las Compañías es cómo debe llevar

el control financiero de estos activos y, en línea con esto, cómo deberá realizar el reconocimiento y la distribución del "costo" vinculado a dicho activo.

Como respuesta a lo previamente mencionado, existe precisamente la depreciación, cuya naturaleza corresponde según Fernández a "*un método racional y sistemático de distribución del costo del activo fijo atribuyéndolo durante un periodo de tiempo a los ejercicios en los que se utiliza el bien. Dicha distribución supone una atribución proporcional de dicho costo durante el periodo de utilización del bien, denominado vida útil*" (2005, p. 209-210). Esta aproximación -más alineado a lo contable- mediante el cual se distribuye el costo de un activo fijo tangible a lo largo de su vida útil estimada permite reflejar de manera sistemática y racional la pérdida de valor que experimentan los activos como consecuencia de su uso, el desgaste natural, el paso del tiempo e inclusive la obsolescencia tecnológica.

Desde un aspecto tributario, la depreciación consiste en un mecanismo regulado por la legislación tributaria y utilizado en el Perú -como en muchos otros países- por los contribuyentes para que estos puedan deducir, a lo largo de un tiempo determinado, las erogaciones que hayan realizado vinculadas con las adquisiciones de sus activos fijos tangibles que son utilizados en el desarrollo de sus actividades y que les permiten generar rentas gravadas.

Al igual, como se ha descrito en el párrafo anterior la deducción se realiza mediante cuotas periódicas, las cuales, no obstante, determinadas conforme a los criterios, tasas y métodos autorizados por la normativa tributaria vigente. Pero, cuyo objetivo, de igual manera, es reconocer el desgaste, uso o pérdida de valor de los bienes destinados a actividades productivas o comerciales, claro que para efectos de la determinación de la base imponible del IR.

Sin lugar a duda, la depreciación de los bienes del activo fijo constituye un aspecto fundamental de la inversión que objetivamente se realiza en la actividad empresarial, y cuyo registro contable y fiscal refleja, en gran medida, la finalidad económica del empresario y el objetivo tributario de gravar una renta efectiva.

Ahora bien, resulta de gran importancia, saber que la depreciación contable/financiera y la depreciación tributaria que realice una empresa sobre un activo no necesariamente van a coincidir y ello. Esta divergencia se origina

fundamentalmente en los objetivos distintos que persiguen la contabilidad financiera y la normativa tributaria.

Al respecto, Díaz, Durán y Valencia observan que, en el caso peruano, mientras la contabilidad financiera, regida por las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), busca reflejar razonablemente la situación económica y financiera de una entidad para la toma de decisiones adoptando conceptos como el "valor razonable", la normativa tributaria, establecida en la Ley del IR y su Reglamento, tiene como finalidad la determinación de la base imponible para la recaudación fiscal y se ha quedado anclada al concepto de "costo histórico". (2012, p.21).

Esta diferencia de propósitos genera discrepancias significativas en la medición y reconocimiento de la depreciación. Por un lado, la Depreciación Contable, según la NIC 16 "*es la distribución sistemática del importe depreciable de un activo a lo largo de su vida útil. Se define al valor depreciable como el costo del activo u otro importe que lo haya sustituido, menos su valor residual. Asimismo, la depreciación debe realizarse por separado por cada componente que tenga un costo significativo en relación a la partida*".

Por otro lado, la Depreciación Tributaria, para fines de la determinación del IR de tercera categoría, su deducción se permite para compensar el desgaste u obsolescencia de los activos fijos utilizados en actividades productoras de rentas gravadas. Además, las reglas fundamentales que la regulan se encuentran en los artículos 38 al 44 de la Ley del IR y el artículo 22 de su Reglamento.

A efectos de poder mostrar visualmente y de forma breve las diferencias entre un tratamiento y otro -considerando que este tema puede ser objeto de un trabajo de investigación propio- se ha elaborado el siguiente cuadro, tomando en cuenta lo desarrollado también por varios autores, tal como se observa a continuación:

Cuadro No. 1 – Principales diferencias entre la Depreciación Contable y la Depreciación Tributaria

Criterio diferenciador	Depreciación Contable	Depreciación Tributaria
Marco normativo	NIC 16 - NIIF	Ley del IR (arts. 38-40) y su reglamento (art. 22)

Finalidad	Reflejar fielmente el deterioro económico del activo.	Establecer una deducción fiscal objetiva a efectos de la determinación del IR.
Bases de Cálculo: Método empleado y otros.	Método elegido (lineal, decreciente, unidades producidas, etc.) lo importante debe mostrar el patrón con el que se tiene la expectativa sean consumidos. Se consideran conceptos como la vida útil, valor razonable, valor residual.	Se aplican tasas máximas fijas por el tipo de bien (5%,10%,20%). No se contempla en la normativa la consideración de criterios como la vida útil, ni el valor residual.
Imputación	Devengo contable, se reconocerá en el resultado del periodo.	Registro contable y aplicación de tasa autorizada conforme a la Ley del IR y el Reglamento.
Efectos	Afectación se verifica en los EEFF, específicamente se puede ver en la utilidad contable.	Afectación de la base imponible del IR, pudiendo generar diferencias temporarias como el reconocimiento de impuesto diferido.
Registro – documentación	Flexibilidad, documentación razonable, por ejemplo, políticas contables, estimaciones técnicas, entre otros.	Se debe contar con registro contable, cumplimiento de requisito del Reglamento.

Errores en la aplicación	Errores de periodos anteriores se corregirán en los EEFF de los periodos siguientes.	Se puede realizar la corrección, pero no será deducible en línea con el art. 38 de la Ley del IR.

Fuente: Adaptado de Díaz, Durán y Valencia (2012), Del Rosario Goytizolo (2002) y Picón Gonzales (2006)

A partir de lo expuesto, una diferencia crucial radica en que las normas tributarias peruanas relacionadas con el Impuesto a la Renta Empresarial se han quedado ancladas en la lógica del **costo histórico**, la cual, si bien en una época fue prevalente en la contabilidad, discrepa del modelo contable actual, el cual ha evolucionado y ha decidido adoptar el concepto de **valor razonable**; principal motivo generador de las diferencias en la medición y reconocimiento de los activos.

Asimismo, de una revisión de la evolución histórica de la normativa que regula la depreciación en el Perú, se ha identificado que hasta el año 2000, el Reglamento de la Ley del IR reconocía al concepto de **"vida útil"** como un factor relevante a considerar a efectos de la determinación de la depreciación tributaria. Sin embargo, a través del artículo 2 de la Ley No. 27394 -vigente a partir del año 2001, el legislador obvio la referencia al concepto de vida útil estableciendo en su lugar el actual sistema de tasas fijas máximas. Tal como se puede apreciar en Articulo 40 de la Ley del IR[5] actualmente regulado que se muestra a continuación:

> *"Los demás bienes afectados a la producción de rentas gravadas se depreciarán aplicando, sobre su valor, el porcentaje que al efecto establezca el reglamento.*
>
> *En ningún caso se podrá autorizar porcentajes de depreciación mayores a los contemplados en dicho reglamento".*

De esta manera, esta reforma representa el alejamiento de la regulación tributaria respecto a las reglas contables. La cual resulta plenamente válida, ya

[5] Lo establecido en este artículo de la Ley del IR, se materializa en el artículo 22 del Reglamento de la LIR el cual establece que los bienes se depreciaran aplicando el porcentaje contemplado expresamente o siendo supuestos regulados en el inciso b) de acuerdo con una tabla específica.

que se respalda en la autonomía del orden tributario. A partir de lo previamente expuesto, se observa que en el ordenamiento jurídico peruano se ha optado por un esquema de control objetivo para la deducción de la depreciación.

Cabe resaltar que, a partir de lo regulado en el artículo 22 del Reglamento de la Ley del IR, el legislador le impone una exigencia al contribuyente, la cual consiste en la obligación llevar el **registro contable** con el objetivo que se tenga un control tributario de la depreciación realizada sobre el activo fijo. Es así como, exige el cumplimiento de una formalidad (registro y contabilización) para efectos de efectuar la correspondiente deducción.

Varios autores se han pronunciado sobre la exigencia de este requisito. Así, por dar un ejemplo, Del Rosario Goytizolo sostiene que la fijación de los porcentajes de depreciación mediante reglamento (aprobado por decreto supremo) vulnera el principio de legalidad. Esto se fundamenta en que la depreciación es un elemento determinante de la renta neta imponible, y la base imponible y sus componentes deben ser definidos por ley o decreto legislativo, no por reglamento. Además, la fijación de estos porcentajes por vía reglamentaria podría interpretarse como una transgresión a la propia ley que habilita el reglamento, desnaturalizando la potestad reglamentaria según el precepto constitucional. (2002, p. 87-88)

No obstante, lo opinado por ellos, la Administración Tributaria se ha pronunciado repetitivamente subrayando la exigencia del cumplimiento de este requisito para efectos de la deducción. En esa línea, hemos identificado los Informes emitidos por la SUNAT que desarrollamos brevemente a continuación:

Mediante el Informe No. 025-2014-SUNAT/4B0000 se aborda la situación en la que una empresa aplicando las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), ha rebajado el valor de un activo fijo y registrado este ajuste contra "resultados acumulados", considerando que en su contabilidad financiera, la depreciación se calcula sobre el menor valor del activo (valor financiero). Al respecto surgieron dos consultas especificas: (i) Si se puede deducir vía declaración jurada anual la depreciación calculada sobre el costo tributario anterior al ajuste NIIF, y (ii) Si se considera cumplido el requisito de

"contabilización" de la depreciación si solo está anotada en el registro de activos fijos y no en la cuenta de resultados.

Con relación a la primera pregunta, la SUNAT concluye que no puede deducirse como gasto, vía declaración jurada, la depreciación que corresponde a la diferencia del costo de adquisición registrado en un inicio respecto del costo rebajado luego de la contabilización del ajuste efectuado como consecuencia de la aplicación de las NIIF, lo cual se debe a que dicha depreciación no se encuentra contabilizada en los libros y registros contables.

Con relación a la segunda pregunta, la SUNAT concluye que no se tiene por cumplido el requisito que la depreciación aceptada tributariamente se encuentre contabilizada en los libros y registros contables cuando se encuentre únicamente anotada en el registro de activos fijos, habida cuenta que este último es un registro de carácter tributario.

Así, en el referido Informe la SUNAT enfatiza que para la deducción tributaria de la depreciación, esta debe estar contabilizada efectivamente en los libros contables, no solo en registros de control tributario como el registro de activos fijos, y debe calcularse sobre el costo computable tributario, no necesariamente sobre el valor financiero ajustado por NIIF si la diferencia no se ha contabilizado.

Posteriormente, mediante el Informe No. 120-2016-SUNAT/5D0000 el cual aborda la situación de una empresa que, al aplicar las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), ha reducido el valor de un activo fijo y ha registrado este ajuste cargándolo a los "resultados acumulados". Siendo la consulta específica realizada por el contribuyente que motiva el informe es: si se cumple el requisito de la "contabilización" para fines tributarios, si la diferencia entre la depreciación calculada sobre el costo histórico y la depreciación calculada sobre el costo rebajado según NIIF se registra únicamente en una "cuenta de orden".

La conclusión a la que llega la SUNAT es que, en el contexto planteado, donde el valor de un activo fijo fue rebajado por aplicación de NIIF y el ajuste se registró a "resultados acumulados", no se entenderá por cumplido el requisito del registro contable, al que se refiere el inciso b) del artículo 22° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, si la diferencia entre la depreciación calculada sobre el

costo histórico y la depreciación contable calculada sobre el costo rebajado luego de la contabilización del ajuste efectuado como consecuencia de las NIIF, se registrara únicamente en una cuenta de orden**.**

De esta manera, en esencia, mediante este informe la SUNAT establece que, para fines tributarios, la depreciación debe estar registrada en los libros contables que afectan los estados financieros y los resultados, y que una cuenta de orden, al tener una naturaleza contingente y no afectar directamente los resultados, no satisface este requisito.

Cabe precisar que, los informes emitidos por la Administración Tributaria que contienen las conclusiones de esta a consultas institucionales efectuadas a ella, conforme el artículo 94 del Código Tributario, adquirirán carácter de obligatorio cumplimiento para los distintos órganos de la referida institución.

Una relevancia práctica que tiene lugar a partir de las diferencias entre el tratamiento contable y tributario de la depreciación en Perú se evidencia en las fiscalizaciones efectuadas por la Administración Tributaria – SUNAT. Ello, debido a que, por ejemplo, cuando la empresa deduce para efectos tributarios una depreciación que no se ajusta a los límites o requisitos legales, SUNAT puede reparar el gasto, es decir, desconocerlo como deducción del impuesto a la renta, generando mayor base imponible y alguna deuda tributaria adicional (impuesto, intereses, multas).

De igual manera, varios autores también han comentado la manifestación de "problemas". Del Rosario, menciona que "*hemos tenido diversas experiencias de fiscalización o jurisprudenciales que nos han llamado la atención por su desmedida atención en la documentación sustentatoria de las operaciones y en las formas de los registros contables, al punto de negar la esencia de un costo o gasto clara y directamente determinante de la utilidad, como es la depreciación de los bienes que intervienen en el proceso productivo*". (2017, p. 368)

En suma, a partir del presente apartado, se buscó realizar una comparación para identificar la relación y las diferencias entre la depreciación contable y tributaria. Mientras que la depreciación contable busca reflejar de manera fiel el deterioro económico de los activos a través de métodos que consideran la vida útil y el valor razonable, la depreciación tributaria se enfoca en establecer deducciones

fiscales basadas en tasas fijas que pueden no alinearse con la realidad económica de los activos, sino que priorizan la certeza jurídica y el control fiscal.

Esta divergencia no solo afecta la presentación de los EEFF, sino que también tiene implicaciones significativas en la determinación de la base imponible del IR, lo que puede resultar en ajustes y reparos por parte de la Administración Tributaria. Por ello, es un aspecto crucial que las empresas deben comprender a efectos de alcanzar una adecuada gestión financiera y cumplimiento normativo.

Así, la comprensión de estas diferencias permitirá a los contribuyentes optimizar su carga tributaria y garantizar que sus prácticas contables sean coherentes con las exigencias legales, minimizando así el riesgo de sanciones. Por ello, en casos como el analizado, en que la controversia gira en torno a la tasa de depreciación aplicable a bienes del activo fijo empleados en actividades vinculadas a la minería, resulta fundamental reconocer esta diferencia estructural.

V.3. AMBITO DE APLICACIÓN DEL NUMERAL 3 DEL INCISO B) DEL ARTÍCULO 22 DEL REGLAMENTO DE LA LEY DEL IR

V.3.1. ¿Cuándo surgen dudas respecto a la aplicación de un artículo? ¿Cómo debemos resolver este problema?

Desde la teoría general del Derecho, la norma jurídica es concebida como un mandato prescriptivo cuya función primordial consiste en orientar la conducta de las personas a través de criterios de deber ser.

No obstante, la función normativa de orientación de la conducta no siempre se cumple de manera inmediata o con completa certeza; debido a que, en la práctica jurídica es frecuente que surjan dudas respecto al sentido/significado, el alcance o la aplicación o inclusive la validez de un determinado artículo o disposición normativa. Estas dudas no constituyen meras dificultades técnicas, sino que evidencian la tensión que existe entre el lenguaje normativo y la realidad económica que busca efectivamente regularse. Además, ponen en manifiesto la

estructura compleja del lenguaje jurídico y la necesidad de contar con criterios racionales para su elucidación.

Son varios los autores que han estudiado y analizado a la norma jurídica y las problemáticas vinculadas con su concreción y aplicación a los casos reales. Por mencionar a algunos de ellos, Hans Kelsen, en su Teoría pura del Derecho, ya advertía que el Derecho positivo está constituido por normas generales que requieren actos de interpretación para su aplicación concreta (Kelsen, 1960).

Si bien, esta interpretación puede resultar sencilla cuando el supuesto de hecho encaja claramente en el texto normativo es decir cuando el supuesto fáctico se adecúa de forma clara al enunciado legal; no obstante, adquiere un carácter problemático frente a fenómenos como la ambigüedad lingüística, las antinomias normativas o la existencia de lagunas. En tales casos, la duda jurídica surge no como excepción, sino como parte inherente a la práctica del Derecho o al quehacer jurídico.

Al respecto, Herbert Hart, por su parte, introdujo la noción de “zona de penumbra” (*hard cases*) para describir aquellos casos en los que el lenguaje normativo no proporciona una solución clara, requiriendo al juez o intérprete adoptar una decisión que va más allá de una mera subsunción (Hart, 1994). Dicho autor, desde su teoría del positivismo jurídico, advierte que el lenguaje normativo no siempre posee un grado de determinación suficiente para resolver con claridad todos los casos posibles. Por ello, introduce la noción de “zona de penumbra” (*hard cases*) para referirse a aquellas situaciones en las que la norma, debido a su indeterminación o ambigüedad, no ofrece una solución clara al caso concreto. En estos supuestos, el operador jurídico no puede limitarse a una aplicación automática de la norma —por vía de la subsunción lógica—, sino que debe realizar una labor interpretativa más compleja que puede incluir valoraciones teleológicas, principios jurídicos o incluso consideraciones de política legislativa.

Así, Hart muestra que la duda jurídica no es una anomalía, sino una consecuencia inherente al carácter abierto del lenguaje y a la pretensión generalizante del Derecho, especialmente evidente cuando se pretende aplicar una disposición abstracta a hechos particulares que no fueron previstos expresamente por el legislador.

Sin embargo, por su parte, Ronald Dworkin criticó esta visión al sostener que incluso en los casos difíciles existe una única respuesta correcta que debe derivarse de los principios jurídicos que estructuran el ordenamiento (Dworkin, 1986). Como se puede apreciar, se opone a la concepción positivista de Herbert Hart, particularmente en lo que respecta a la indeterminación del Derecho en los denominados *hard cases* o casos difíciles. Ello, porque el Derecho no se agota en un conjunto de reglas, sino que también incluye principios morales y jurídicos —como la igualdad, la equidad o la integridad— que deben guiar la interpretación y aplicación de las normas. Por tanto, el juez mediante una interpretación constructiva (no creando nuevo derecho) puede descubrir cuál es la solución que mejor se ajusta al conjunto de normas y principios del ordenamiento en su conjunto. Esta posición rechaza la discrecionalidad judicial como ausencia de derecho y defiende una visión más exigente de la racionalidad jurídica, aun frente a la vaguedad o ambigüedad de los enunciados normativos.

A la luz de estas posiciones expuestas, lo que puede afirmarse es, como hemos previamente mencionado, que en la aplicación de la norma surgen incertidumbres que se sustentan en diversas razones: ambigüedad en la formulación del texto, lagunas normativas, conflictos entre normas, o por la aparición de hechos nuevos que no fueron previstos al momento de su redacción. En esa línea, podemos identificar, por ejemplo, los siguientes tres escenarios: (i) el lenguaje normativo previsto sea vago o ambiguo; (ii) dos o más normas se solapen o contradigan; y (iii) el supuesto del caso ocurrido en la realidad no ha sido previsto expresamente por el legislador, generando una laguna normativa.

Ahora bien, frente a estas situaciones previamente descritas, los sujetos, cuya conducta se ve alterada y guiada en cierta forma por la existencia de las normas jurídicas, así como el juez o funcionario (sujeto que ostente el rol de aplicador de la norma y resolutor de conflictos) debe recurrir a **métodos de interpretación** reconocidos por la dogmática jurídica: el método gramatical, el sistemático, el teleológico y el axiológico, los cuales, combinados, permiten una reconstrucción coherente del significado de la norma dentro del sistema jurídico.

Mientras que, en el caso que se advierte que el ordenamiento jurídico presenta una laguna, es decir, una ausencia de norma aplicable directamente al supuesto

de hecho planteado se puede recurrir a la **integración normativa** para colmar la omisión normativa y así poder resolver el conflicto conforme a Derecho. Para ello, se utilizan distintas técnicas, entre las que destaca la aplicación supletoria de normas.

Tomando en consideración lo previamente expuesto, a continuación, se examinará, con motivo de la Resolución del Tribunal Fiscal No. 01396-2-2024, una situación en la que se presenta un problema jurídico a partir del cual se va a tener que recurrir a estas herramientas jurídicas para poder resolverlo.

V.3.2. Concepto de "actividad minera" a efectos tributarios. ¿Al no señalarse en la Ley del IR ni en su Reglamento que se entiendo por "Actividades Mineras"; cómo las podemos definir?

En la Resolución del Tribunal Fiscal No. 01396-2-2024, el Contribuyente (cuya razón social no se especifica) registró en su Libro Diario, Libro Mayor y Registro de Activo Fijos la depreciación de, entre otros, la grúa hidráulica Fassu y la prensa vulcanizadora seccional a una tasa del 20%. El contribuyente anotó la referida tasa de depreciación por considerar a esta maquinaria cuyo uso se encuentra directamente vinculado a la actividad minera, en aplicación a lo establecido en el inciso b) del artículo 22 del Reglamento de la Ley del IR.

Sin embargo, posteriormente, la Administración Tributaria inició un procedimiento de fiscalización definitiva por el IR del ejercicio 2012, para lo cual mediante Requerimiento solicitó, entre otros, que la Compañía presente sus libros y registros contables como su Libro Diario, Libre Mayor y Registro de Activos Fijos. Es así como, de la revisión de los referidos libros contables, la Administración Tributaria comunicó a la Compañía que la Compañía tenía algunos bienes del activo fijo que fueron depreciados a una tasa del 20%, sin embargo, tales bienes fueron utilizados para mantenimiento de fajas transportadoras de mineral, consecuentemente, no fueron utilizados en la actividad minera, por lo que debía aplicar la tasa de depreciación del 10% que corresponde a otros bienes del activo fijo.

Es así que, como resultado del procedimiento de fiscalización se efectuó, entre otros, el reparo por **exceso de depreciación de otros bienes del activo fijo.** La Administración Tributaria mantuvo esta posición y la sustentó en reiteradas instancias argumentando que no fueron utilizados exclusivamente en la actividad minera, por lo que debía aplicarse la tasa de depreciación del 10% que corresponde a otros bienes del activo fijo.

De esta manera, la **principal controversia** con relación al reparo por depreciación de bienes del activo fijo consiste en determinar cuál tasa de depreciación correspondía aplicar a la grúa hidráulica Fassu y la prensa vulcanizadora seccional: la del 20% (postura del contribuyente) o la del 10% (postura de la Administración Tributaria).

Para resolver dicha interrogante, en primer lugar, podemos partir de la revisión de la legislación peruana que resulta aplicable para efectos de establecer el tratamiento tributario de la depreciación de activos fijos de los contribuyentes.

El artículo 37 de la Ley del IR establece que, para la determinación de la renta neta de tercera categoría, se admite la deducción de los gastos que resulten necesarios tanto para la generación como para el mantenimiento de la fuente productora de renta, así como aquellos asociados a la obtención de ganancias de capital, siempre que la propia ley no los prohíba de forma expresa.

En este marco, el inciso f) del referido artículo menciona que se consideran deducibles, entre otros: "***Las depreciaciones por desgaste u obsolescencia de los bienes de activo fijo*** *y las mermas y desmedros de existencias debidamente acreditados, de acuerdo con las normas establecidas en los artículos siguientes*." Así, en el referido artículo se reconoce la deducción para efectos de la determinación del IR de las depreciaciones por desgaste o por obsolescencia de los bienes del activo fijo,

Por su parte, el artículo 38 de la misma Ley establece que el desgaste o agotamiento que experimentan los bienes del activo fijo utilizados en actividades económicas que generan rentas de tercera categoría debe ser compensado mediante la deducción por concepto de depreciación, tal como lo reconoce la propia normativa:

"*El desgaste o agotamiento que sufran los bienes del activo fijo que los contribuyentes utilicen en negocios, industria, profesión u otras actividades productoras de rentas gravadas de tercera categoría, se compensará mediante la deducción por las depreciaciones admitidas en esta ley.*

Las depreciaciones a que se refiere el párrafo anterior se aplicarán a los fines de la determinación del impuesto y para los demás efectos previstos en normas tributarias, debiendo computarse anualmente y sin que en ningún caso puedan hacerse incidir en un ejercicio gravable depreciaciones correspondientes a ejercicios anteriores.

Cuando los bienes del activo fijo sólo se afecten parcialmente a la producción de rentas, las depreciaciones se efectuarán en la proporción correspondiente." (el énfasis es nuestro)

Además, el Articulo 40 de la Ley del IR dispone que los demás bienes empleados en la generación de rentas gravadas también son susceptibles de depreciación, la cual deberá aplicarse sobre el valor de dichos bienes utilizando los porcentajes establecidos en el reglamento correspondiente. Cabe agregar que, dicho artículo enfatiza que en ningún supuesto se permite que se autorice la utilización por parte de los contribuyentes de tasas de depreciación superiores a las previstas expresamente en dicho reglamento.

En línea con la previa disposición normativa, el inciso b) del artículo 22 del Reglamento de la Ley del IR dispone lo siguiente:

"*Artículo 22.- DEPRECIACION*

Para el cálculo de la depreciación se aplicará las siguientes disposiciones:

b) Los demás bienes afectados a la producción de rentas gravadas de la tercera categoría, se depreciarán según el mismo método aplicando el porcentaje que resulte de la siguiente tabla:

3. Maquinaria y equipo utilizados por las actividades minera, petrolera y de construcción; excepto muebles, enseres y equipos de oficina, Porcentaje de Depreciación: 20%

(…)

6. Otros bienes del activo fijo: 10%" (el resaltado es nuestro)

De la normativa previamente citada se desprende con claridad que el régimen tributario peruano reconoce la depreciación como un mecanismo fundamental para reflejar el desgaste, agotamiento u obsolescencia de los bienes del activo fijo utilizados en actividades generadoras de renta empresarial. Esta deducción, la cual es permitida dentro del proceso de determinación de la renta de tercera categoría, se encuentra sujeta a la aplicación de tasas máximas establecidas en la ley o reglamentariamente, garantizando así un tratamiento equitativo y previsible para los contribuyentes.

Cabe resaltar que, si bien el artículo 22 del Reglamento de la Ley del IR establece tasas diferenciadas de depreciación, entre ellas una tasa preferencial del 20 % para la maquinaria y equipo utilizados en actividades mineras, así como una tasa general del 10 % para otros bienes del activo fijo, lo cierto es que la aplicación efectiva de dichas tasas depende de la correcta calificación de las actividades a las que se afecta cada bien. En ese sentido, una de las principales dificultades prácticas radica en delimitar con precisión qué debe entenderse por "actividades mineras", toda vez que únicamente los equipos directamente vinculados a dichas actividades pueden acceder al tratamiento fiscal más favorable (aplicación de una tasa preferencial del 20%).

En relación con este tipo de problemáticas interpretativas, en línea con lo que hemos desarrollado en la sección previa, Olano sostiene que la práctica dominante en el derecho tributario peruano se basa en una perspectiva formalista de la interpretación, la cual se centra en el texto escrito de la ley y desconoce la capacidad productora normativa de los órganos de aplicación (2005, p. 331-332). Asimismo, advierte que el formalismo jurídico conceptual y científico se apoya en un "mito" respecto de ciertas propiedades de las normas —precisión, certeza y plenitud—, las cuales derivan de la hipótesis de un legislador racional y omnisciente.

Esta última idea resulta particularmente relevante como punto de partida del análisis, ya que cuestiona la presunción de que el lenguaje normativo ofrece respuestas automáticas y completas para todos los casos posibles. En efecto,

tales propiedades —certeza, precisión y plenitud— no se verifican empíricamente en el lenguaje jurídico. Así, incluso un término que en principio parecería claro, como "actividades mineras", requiere un análisis más detenido y el uso de métodos de interpretación e integración para determinar su sentido aplicable en el caso concreto.

De este modo, clasificar si una determinada actividad realizada por un contribuyente —como en el presente caso— califica o no como "actividad minera" para efectos del régimen de depreciación preferencial implica, en primer lugar, establecer el alcance del referido término. La controversia entre el contribuyente y la Administración Tributaria pone de manifiesto la inherente vaguedad de los términos legales generales cuando se los aplica a hechos específicos y técnicamente complejos.

Es así como, en este contexto, bajo el cual la norma no define qué debe entenderse por "actividades mineras" resulta indispensable realizar un análisis jurídico e interpretativo aplicando un doble paso metodológico: (i) métodos de interpretación jurídica y (ii) Integración normativa; que permita resolver la incertidumbre normativa, delimitar el ámbito de aplicación de la norma y arribar a una solución jurídicamente fundada.

Métodos de interpretación e integración aplicables al caso

En primer lugar, frente a la ambigüedad del término "actividades mineras" y su incidencia directa en la aplicación diferenciada de tasas de depreciación reguladas en el inciso b) del artículo 22 del Reglamento de la Ley del IR, resulta necesario acudir a los métodos de interpretación jurídica que permitan esclarecer su sentido y alcance en el contexto normativo tributario.

En esa línea, específicamente en el ámbito del derecho tributario, la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario reconoce expresamente la aplicación de los métodos de interpretación al señalar lo siguiente: "*Al aplicar las normas tributarias podrá usarse todos los métodos de interpretación admitidos por el Derecho*". De esta manera, no cabe duda de que para efecto de determinar el ámbito de aplicación de las normas tributarias se puede recurrir a los métodos

de interpretación jurídica, los cuales han sido ampliamente desarrollados por la teoría general del Derecho.

Al respecto, cabe considerar que, si bien tanto la doctrina como la jurisprudencia han desarrollado diversos métodos de interpretación, es más en diversa casuística los diferentes entes e instancias decisorias los han aplicado para poder resolver casos complejos; nuestra legislación -en la norma previamente expuesta- no hace referencia expresa sobre qué métodos específicamente se puede emplear o se recomienda emplear, ni establece un orden de prelación para la aplicación de estos métodos.

Si bien, esta omisión puede generar cierta incertidumbre en la aplicación del Derecho y también refleja la complejidad del proceso de aplicación de este, permite – incluso se podría considerar imperativo- que los operadores jurídicos adopten un enfoque integral que considere el uso de diversos métodos, así como la interacción entre estos, garantizando así una interpretación más coherente y fundamentada de las normas jurídicas. En esa línea, dentro los métodos de interpretación más relevantes y usados para esclarecer el significado de una norma -los cuales procederemos a aplicar para resolver el presente caso- se destacan los siguientes: i) interpretación literal, ii) interpretación sistemática, iii) interpretación teleológica. Ello, con el objetivo de atender al sentido primario de las palabras empleadas, para luego indagar cómo encajan esas palabras en el conjunto del ordenamiento, cuál es la finalidad económica que persiguen y cómo han evolucionado a lo largo de las sucesivas reformas normativas.

Adicionalmente, cabe mencionar que, si bien la referida norma establece la posibilidad de aplicar los diversos métodos de interpretación, mediante el uso de estos no se puede crear tributos, establecer sanciones, conceder exoneraciones, ni extender disposiciones tributarias sea a personas o a supuestos que sean diferentes a los que se establecen en la Ley. Esta limitación de su aplicación resulta completamente coherente porque su finalidad es evitar que con su uso se arribe a soluciones arbitrarias que terminen afectando a principios generales del Derecho, como lo son el Principio de Legalidad o el de Seguridad Jurídica.

Interpretación Literal

La “interpretación literal” o también conocida como “interpretación gramatical” consiste -tal como indica su nombre- en encontrar el sentido de la norma sujeta a evaluación a partir de la literalidad de esta, es decir, tomando como insumo lo que dice el texto mismo de la norma.

Al respecto, como indica Fernández Sessarego (2004) “*El punto de partida de toda interpretación jurídica es el tenor literal de la norma. Este método se basa en el significado que las palabras tienen en el uso común o en el lenguaje técnico-jurídico*” (p. 239).

Con relación al uso común del lenguaje, Anchondo (2012) afirma que es claro su vínculo con la interpretación literal, debido a que, quien busca comunicar algo a otro utiliza, en principio, las palabras considerando el sentido bajo el cual son generalmente comprendidas (pp. 37-38). En esa línea, como la norma esta dirigida a los ciudadanos, el legislador emplea el lenguaje común para que estos la puedan entender.

A partir de lo expuesto, coincidimos que, en primer lugar, al realizar una interpretación normativa se debe partir del método literal el cual parte del análisis del texto normativo y consiste en analizar el significado común y ordinario de los términos en el presente, conforme al lenguaje natural o de uso común, pero también conforme al lenguaje técnico-jurídico. Considerando que, como se ha mencionado, constituye un punto de partida, pero no, en la mayoría de los casos, una solución definitiva para dotar de contenido a las normas; debido a la complejidad de estas y sobre todo porque los supuestos que buscan regular no siempre – por no decir en la mayoría de los casos- pueden ser plasmados textualmente.

En el presente caso, el numeral 3 del inciso b) del artículo 22 del Reglamento de la Ley del IR dispone lo siguiente:

> “*Artículo 22.- DEPRECIACION*
>
> *Para el cálculo de la depreciación se aplicará las siguientes disposiciones:*

b) Los demás bienes afectados a la producción de rentas gravadas de la tercera categoría, se depreciarán según el mismo método aplicando el porcentaje que resulte de la siguiente tabla:

3. Maquinaria y equipo utilizados por las actividades minera, petrolera y de construcción; excepto muebles, enseres y equipos de oficina, Porcentaje de Depreciación: 20%". (el énfasis es nuestro)

En primer lugar, desde un plano sintáctico, el enunciado tiene una estructura directa e identificable compuesta por sujeto-calificador-predicado. Por un lado, el **sujeto normativo** es la "*maquinaria y equipo*", al cual, se le aplicara un **calificador de uso o funcional** el cual es "*utilizados por las actividades minera, petrolera y de construcción*". Por otro lado, el **predicado normativo** que corresponde a la consecuencia jurídica es "*se depreciará aplicando el porcentaje máximo anual del 20%*". Además, cabe considerar que, se introduce una exclusión expresa "*excepto muebles, enseres y equipos de oficina*", a través de la cual, el legislador busca precisar o registrar el margen del tipo de bienes elegibles para la depreciación bajo el mencionado porcentaje, excluyendo aquellos que por su naturaleza no están directamente relacionados con procesos operativos productivos.

En segundo lugar, desde un plano semántico, si se recurre al significado que se tiene de "actividades mineras" desde el uso común en el lenguaje puede considerarse evaluar lo establecido por la Real Academia Española (RAE). En la RAE no existe una definición única para la locución "actividad minera". No obstante, un sentido compuesto puede derivarse de la fusión de los términos; por lo cual, resulta necesario descomponer la expresión para acudir a las definiciones disponibles en el *Diccionario de la lengua española* de la RAE, los cuales serían: (i) actividad y (ii) minería.

Así, la Real Academia Española (2024) define **actividad** como, entre otras acepciones, la "*facultad de obrar; acción, movimiento, función, vida*", así como el "*conjunto de operaciones o tareas propias de una persona o entidad*". Por su parte, el término **minería** se entiende como el "*arte de laborear las minas; excavación, perforación", además de referirse al "conjunto de las minas y explotaciones mineras de una nación o comarca*".

A partir de las referidas definiciones, la combinación de ambas permite concluir, en términos puramente literales, que la expresión "actividad minera" puede entenderse como el **conjunto de acciones, funciones u operaciones que se relacionan con la labor de minas**, es decir, con la exploración, perforación o explotación de yacimientos minerales.

Sin embargo, al respecto resulta válido cuestionar que esta "definición" pueda ser suficiente, ya que, no permite establecer con claridad cuáles serían los supuestos a los que se debe aplicar. Se define "actividad minera" como acciones que se relacionan con la labor de minas, como se puede apreciar, no resulta claro.

Asimismo, se puede afirmar que el dispositivo normativo realmente plantea una laguna semántica, debido a que, la locución "actividades mineras" no ha sido definida ni en el artículo 22 -sujeto a evaluación- ni en otras disposiciones de la Ley del IR o su Reglamento. Es más, tampoco se incluye una remisión expresa a normas sectoriales, técnicas o clasificadoras (como la Ley General de Minería o la CIIU), que permitan entender o delimitar el contenido de esta.

De esta manera, en el presente caso, aunque el texto gramatical tenga una estructura clara que permite establecer cuál es el sujeto y la consecuencia jurídica por aplicarle; el sentido exacto de lo que debe entenderse por "actividades mineras" para conocer bajo que supuestos al sujeto se le aplicará la consecuencia jurídica no se resuelve únicamente a partir del método literal. Sin embargo, lo que si permite establecer este método es que la consecuencia jurídica -la depreciación bajo la tasa del 20%- no incluye a muebles, enseres y equipos de oficina.

Interpretación Sistemática

El método de la interpretación sistemática parte del precepto de coherencia del ordenamiento jurídico conforme al cual ninguna norma jurídica debería ser interpretada de forma aislada, sino que al formar parte de un conjunto debería ser interpretada como parte de un todo debidamente articulado. En ese sentido, la interpretación sistemática consiste en analizar la disposición normativa en

relación con las otras disposiciones del mismo cuerpo normativo, como lo pueden ser, por ejemplo, para disposiciones normativas tributarias, la Ley del IR y su Reglamento, así como el sistema tributario como un conjunto.

Con relación al método sistemático, Rosendo Huamani Cueva desarrolla lo siguiente: "*Por las características del ordenamiento jurídico, y la ubicación de la norma tributaria en tal sistema, también debemos tener en cuenta a la interpretación sistemática (método por el cual se interpreta la norma considerando la estructura del ordenamiento jurídico; así, se evalúa su ubicación en el mismo y su vinculación con las demás normas, a la luz de las instituciones y principios generales que las rigen)*" (2011, p. 142)

Conforme a lo previamente indicado, bajo el método sistemático, la norma jurídica debe interpretarse teniendo en cuenta la estructura normativa en la cual se ubica, lo que resulta útil a efectos de esclarecer conceptos oscuros; pero, también se debe comparar con las normas que formen parte del ordenamiento jurídico en la búsqueda de aclarar su significado.

Ahora bien, aplicando este método de interpretación al caso particular, el artículo 22 del Reglamento de la Ley del IR específicamente su numeral 3 del inciso b) debe ser leído en relación con otras disposiciones de su mismo cuerpo normativo. En esa línea, en primer lugar, hay que considerar la ubicación del dispositivo normativo. Al referirnos a ubicación jerárquica, se debe tener presente que el artículo 22 del Reglamento de la Ley del IR es una norma reglamentaria, por lo cual debe obedecer y concretar los principios y límites fijados en la Ley del IR y que, para evitar vulneraciones a principios como el de legalidad, no puede ir más allá de lo que la Ley autoriza.

En segundo lugar, hay que considerar las otras disposiciones de la Ley del IR y de su Reglamento que regulan la deducción por depreciación y el tratamiento tributario de los bienes del activo fijo. De esta forma, se ha identificado las siguientes disposiciones normativas relevantes:

Cuadro No. 2 – Normas identificadas para la interpretación sistemática del numeral 3 del inciso b) del artículo 22 del Reglamento de la Ley del IR

Norma	**¿Cuál es su contenido?**	**¿Cuál es su función?**

Art. 37 inciso f) de la Ley del IR	Se reconoce como gasto deducible a la depreciación de bienes.	Habilitar legalmente la deducción de la depreciación de bienes dentro del régimen de gastos para efectos de la determinación del IR.
Art. 38 de la Ley del IR	Se reconoce la deducción por desgaste de los activos fijos a través de la depreciación.	Establecer el sustento o la causa jurídica de la deducción de la depreciación en el desgaste físico/funcional del activo.
Art. 39 de la Ley del IR	Se remite al reglamento de la Ley del IR para fijar los porcentajes máximos anuales para la depreciación.	Transferir al reglamento la "tarea" de fijar las tasas máximas -límite cuantitativo- de la depreciación.
Art. 22 del Reglamento de la Ley del IR (incisos a-b)	Se establece los métodos (línea recta) y porcentajes aplicables para la depreciación, incluyendo para ello la diferenciación entre los tipos de bienes, así como entre sectores.	Desarrollar reglamentariamente – a partir de la remisión de la Ley- el procedimiento y la aplicación de la depreciación, considerando la calificación y límites establecidos.
Art. 22 del Reglamento de la Ley del IR (b.3)	Se fija una tasa del 20% máxima para la maquinaria y equipo que sea utilizado en actividades minera, petrolera o de construcción.	Definir el beneficio específico para el subconjunto de activos que cumplan con el criterio funcional establecido.

Fuente: Elaboración propia a partir de la Ley del IR y su Reglamento.

De esta manera, como se puede observar del desarrollo efectuado, en el sistema normativo tributario se contempla una estructura clasificada de tasas máximas de depreciación, en la cual se establecen tasas máximas del 5%, 10% o 20% dependiendo del tipo de bien. Al respecto, se debe resaltar que la tasa del 20% (la más alta) aparece restringida en su aplicación a un subconjunto específico del universo de bienes: maquinaria y equipo; los cuales sean empleados en la

realización de actividades de determinados sectores estratégicos: minería, petróleo y construcción. Es así como, este contraste interno revela que el legislador en el régimen de depreciación opto por reservar el 20% para reconocer el mayor desgaste físico de activos utilizados en los referidos sectores productivos, justamente por ser de naturaleza intensiva y -valga la redundancia- de rápido desgaste.

Además, otra cuestión que se puede identificar-y se encuentra en cierto aspecto vinculada con lo anterior- es que el numeral 3, objeto a interpretación, tiene una configuración particular, ya que, no solo sigue la calificación por tipo de bien, sino que utiliza categorías sectoriales (minería, petróleo, construcción). Si bien no se otorga un mayor desarrollo, revela la implicancia de un criterio funcional o de uso del activo, el cual se configura como un elemento fundamental para determinar si en los supuestos controvertidos corresponde o no aplicar la tasa del 20%.

No obstante, lo cierto es que incluso desde este enfoque sistemático subsiste el problema principal: la ambigüedad del término "actividades mineras". En tanto, no se ha podido resolver cuál es el contenido exacto de este supuesto normativo ya que, se mantiene su condición de expresión que carece de determinación unívoca.

Interpretación Teleológica

El método de interpretación teleológica o también conocido como de la "*ratio legis*" o "razón de la norma" permite buscar en el espíritu de la norma cual es la finalidad por la cual fue incorporada al sistema jurídico. De esta forma, se utiliza para determinar cuál de los sentidos posibles de las palabras o términos empleados en una norma o disposición normativa resulta más conforme a su finalidad. Este método se sustenta en la premisa de que toda norma jurídica responde a una razón de ser, la cual debe guiar su aplicación.

Diversos autores han descrito en qué consiste este método de interpretación. Así, en palabras de Manuel Atienza y Juan Ruiz Manero "*interpretar teleológicamente es atribuir significado a una disposición normativa conforme al fin que pretende realizar y al contexto institucional en el que se aplica*" (1997, p.

297). Conforme a Rubio Correa, el método del Ratio Legis busca la razón de la ley, su propósito y finalidad (2003, pp. 136-138).

A partir de lo previamente mencionado, queda claro que este método de interpretación permite dotar de sentido a la norma jurídica en función de los fines que esta busca alcanzar. Entonces, en el contexto de las normas tributarias sobre depreciación resulta útil recurrir a este método de interpretación, debido a que, este mecanismo busca reflejar la pérdida de valor de los bienes por el uso y el paso del tiempo. En esa línea, la depreciación de activos en el derecho tributario tiene como finalidad distribuir de manera sistemática y razonable el costo de los activos fijos tangibles. Por ello, según el artículo 38 de la LIR, el desgaste o agotamiento de los bienes del activo fijo se compensa mediante la deducción por las depreciaciones admitidas en dicha Ley.

Ahora bien, si se evalúa, específicamente, el numeral 3 del inciso b) del artículo 22 del Reglamento de la Ley del IR, como se ha mencionado en el apartado anterior, este dispone la aplicación de una tasa "preferencial" del 20% para la depreciación de determinados bienes, estos son: maquinaria y equipo utilizados en actividades minera, de construcción y petrolera. ¿Esta norma responde a una finalidad identificable?

- Como respuesta a dicha interrogante, lo primero que se identifica es que el porcentaje mayor de depreciación respecto a otros bienes del activo fijo busca reconocer que esta maquinaria utilizada en sectores extractivos específicos sufren -en comparación con bienes de otros sectores- un **mayor nivel de desgaste tanto físico como funcional**, por lo que es necesario reconocerles y permitir que se deprecien en un menor plazo.

- Asimismo, este reconocimiento del mayor desgaste que sufren estas bienes manifestado en la mayor tasa de depreciación, permitirá a su vez una **recuperación del capital invertido** en esos activos que parece tomar en consideración la vida útil real del bien – la cual es más corta

debido a la intensidad de su uso- sin utilizar referencia a dicho criterio expresamente[6].

- Otro aspecto que tomar en cuenta -el cual hemos desarrollo en el primer apartado de este informe- es que si se gravara la renta sin reconocer el desgaste que es particularmente mayor para estos bienes, ello podría implicar una tributación sobre un ingreso ficticio, lo cual podría inclusive considerarse contrario al principio de capacidad contributiva. Así, esta depreciación más rápida buscaría ajustar el impuesto a la realidad económica del bien.

- Con relación a esta realidad económica, cabe considerar que los sectores contemplados taxativamente en la norma -minería, petróleo y construcción- comparten características comunes; tales como: (i) elevada intensidad de capital-inversión, (ii) operación en entornos complicados de alta exigencia física, (iii) dependencia para operación de maquinaria costosa y especializada.

Considerando todo lo expuesto, particularmente, en lo que respecta a la aplicación de las tasas previstas para los bienes que se encuentran vinculados con actividades mineras, la finalidad de esta medida debe entenderse como un mecanismo para fomentar la inversión en sectores estratégicos y de alto riesgo, como la minería. Las tasas de depreciación elevadas, como el 20% anual para maquinaria y equipo minero previsto en el artículo 22 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, permiten recuperar más rápidamente el valor de los activos, lo que mejora la liquidez de las empresas y reduce el costo financiero de las inversiones de capital.

Desde esta perspectiva, la expresión “actividades mineras” no puede interpretarse de manera meramente formal o literal, sino que debe entenderse en función de su conexión efectiva con el propósito de la norma: incentivar la producción minera mediante el alivio fiscal del gasto de capital. Por tanto, debe

[6] Cabe recordar que, en la Ley del IR y su Reglamento para la depreciación tributaria se ha obviado en nuestra actual norma la referencia expresa al criterio de vida útil del bien, optándose por el sistema jerárquico de tasas máximas de depreciación.

evaluarse si el bien cuya depreciación se reclama está efectivamente afecto a una actividad comprendida dentro de la cadena productiva minera —como exploración, explotación, beneficio o transporte especializado— de modo que la finalidad de estímulo a la inversión se vea realmente cumplida.

En ese sentido, si fácticamente, en el presente caso, la grúa hidráulica Fassu y la prensa vulcanizadora seccional son maquinarias que fueron utilizadas en actividades con vinculación directa a los procesos característicos de la industria extractiva minera, entonces deberían encajar dentro del ámbito teleológico de la norma. Ello, se fundamentaría en que dichos bienes, de ser esa premisa cierta, se encontrarían expuestos a las condiciones como el ambiente o el tiempo de uso dentro de un campamento minero para la actividad de dicho sector, es decir, están sujetos a un uso intensivo y desgaste rápido por la naturaleza de la actividad extractiva.

De esta manera, la interpretación teleológica permite delimitar parcialmente el sentido del numeral 3 del inciso b) del artículo 22 del Reglamento de la Ley del IR al discernir el propósito de la norma que es reconocer el mayor desgaste de las maquinarias y equipos involucrados en actividades mineras -considerando que particularmente operan en entornos de alta exigencia física- y fomentar la inversión en maquinaria relevante y utilizada para la operación de los referidos sectores estratégicos. Claro que, queda aun delimitar concretamente cuales serían esos procesos vinculados directamente al sector minero.

Además, bajo esta interpretación podemos descartar a activos que no se encuentren vinculados con estas actividades, sino que tengan un uso meramente auxiliar u administrativo.

En conclusión, luego de desarrollar y aplicar los métodos de interpretación literal, sistemática, teleológica al analizar el numeral 3 del inciso b) del artículo 22 del Reglamento de la Ley del IR se ha identificado que la depreciación del 20% está contemplada para maquinaria y equipos con uso intensivo y directo en el proceso o ciclo minero. Sin embargo, al no existir en el texto de la Ley del IR o su Reglamento una definición unívoca de la locución “actividades mineras”, se sostiene que permanece una laguna semántica que no permite que se delimite

con precisión y claridad el ámbito de aplicación. En esa línea, al haber extraído todo el sentido posible de la misma norma, resulta necesario recurrir a la integración normativa para poder precisar su alcance.

¿Aplica en el presente caso la integración normativa por aplicación supletoria?

En aquellos casos en que una vez agotada la interpretación de una norma-a través del uso de diversos métodos como el sistemático, teleológico e histórico- y esta resulte insuficiente para resolver con claridad un problema jurídico por quedar un vació o laguna, corresponde recurrir a la integración normativa.

Según la teoría general del Derecho, la integración normativa implica colmar los vacíos normativos que puedan presentarse en el ordenamiento jurídico mediante la utilización de otras normas, principios generales del derecho, o incluso criterios auxiliares como la analogía moral o natural, con el fin de alcanzar una solución coherente dentro del sistema jurídico.

Ahora bien, específicamente, la supletoriedad es una técnica de integración reconocida en el derecho, la cual consiste en aplicar normas de un ordenamiento jurídico distinto (como el derecho administrativo general o el derecho común) a un supuesto de hecho no regulado en el ordenamiento específico (el derecho tributario), siempre que la norma específica permita o no excluya esta aplicación.

En el ámbito tributario peruano, esta posibilidad de integración está expresamente reconocida por el Artículo IX del Título Preliminar del Código Tributario, el cual dispone que, en defecto de norma tributaria expresa, "*son de aplicación supletoria las normas del Derecho común que resulten compatibles con la naturaleza del Derecho Tributario*" (Decreto Supremo No. 133-2013-EF). Así, la norma dispone que ante la insuficiencia o la ambigüedad de la norma tributaria, el operador de derecho puede remitirse a:

- Normas del Derecho común.
- Principios generales del derecho tributario.
- Principios del derecho administrativo y general.

Como se puede apreciar, esta disposición normativa autoriza expresamente la posibilidad de acudir a fuentes normativas externas al sistema normativo tributario, siempre que no contradigan el principio de legalidad tributaria. ¿Qué significa esto último? El deber de respetar el principio de Legalidad impide extender el alcance de los tributos o beneficios fiscales más allá de lo expresamente previsto por el legislador.

Como hemos previamente mencionado, el núcleo del debate en la Resolución del Tribunal Fiscal No. 01396-2-2024 se centra en la expresión “Actividades Mineras”, empleada en el artículo 22 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, no se ofrece una definición autónoma en la norma tributaria. Lo previo tiene vinculación a los activos fijos respecto a los cuales se busca determinar qué tasa de depreciación aplicar: 20% (para "maquinaria utilizada en actividades mineras”) o 10% (para "otros bienes del activo fijo").

Ante esta omisión, y para evitar una aplicación arbitraria o discrecional del “beneficio” de contar con una mayor tasa de depreciación a aplicar, resulta jurídicamente legítimo recurrir supletoriamente a otras normas especiales que describan actividades económicas sectoriales como la actividad minera; nos referimos a la Ley General de Minería.

Norma sectorial especializada: Ley General de Minería

La Ley General de Minería (en adelante, LGM) es la norma marco que regula y promueve el aprovechamiento de los recursos minerales en el Perú. Tiene como finalidad central establecer el régimen jurídico que resulta aplicable a las distintas etapas del ciclo minero, fijar los mecanismos para efectuar las concesiones, así como garantizar que las actividades de la industria minera se desarrollen respetando los criterios de sostenibilidad. En ese sentido, esta es una norma sectorial articulada para regular la industria minera, por lo que consideramos necesario e imprescindible remitirnos a esta norma para poder determinar y llenar el vacío normativo previamente identificado.

Ahora bien, específicamente el artículo VI del Título Preliminar de la LGM indica lo que se entiendo por "actividades de la industria minera" para efectos de dicha norma indicando expresamente lo siguiente:

> *"VI. Son actividades de la industria minera, las siguientes: cateo, prospección, exploración, explotación, labor general, beneficio, comercialización y transporte minero.*
>
> *La calificación de las actividades mineras corresponde al Estado.*
>
> *El Estado o los particulares para ejercer las actividades antes señaladas deberán dar cumplimiento a las disposiciones establecidas en la presente Ley".* (el énfasis es nuestro)

A partir de esta cita, es posible conocer que para la normativa sectorial se entiende por actividades de la industria minera aquellas que se realizan o tengan lugar en alguna de las fases del ciclo que se han enumerado: **(i) el cateo, (ii) la prospección, (iii) la exploración, (iv) la explotación, (v) la labor general, (vi) el beneficio, (vii) la comercialización y (viii) el transporte minero**.

Con relación a cada una de las "actividades" dispuestas en el artículo IV de la norma referida[7], sus definiciones son desarrolladas en posteriores artículos de esta y su reglamento, las cuales se detallan gráficamente en el cuadro presentada a continuación:

Cuadro No. 3 – Definición legas de actividades de la industria minera conforme a la LGM

Actividad minera	Norma	Definición prevista
Cateo	Art. 1 LGM	Acción conducente a poner en evidencia indicios de mineralización por medio de labores mineras elementales
Prospección	Art. 1 LGM	Investigación conducente a determinar áreas de posible mineralización, por medio de

[7] Adicionalmente, en la LGM se contempla que salvo por las actividades de cateo, prospección y comercialización; el resto requiere el otorgamiento de una concesión minera por parte del Estado a efectos de asegurar el cumplimiento de requisitos técnicos y ambientales.

		indicaciones químicas y físicas, medidas con instrumentos y técnicas de precisión
Exploración	Art. 8 LGM	Actividad minera tendente a demostrar las dimensiones, posición, características mineralógicas, reservas y valores de los yacimiento minerales.
Explotación	Art. 8 LGM	Actividad de extracción de los minerales contenidos en un yacimiento
Beneficio	Art. 17 LGM	Conjunto de procesos físicos, químicos y/o físico-químico que se realizan para extraer o concentrar las partes valiosas de un agregado de minerales y/o para purificar, fundir o refinar metales.
Labor general	Art. 19 LGM	Actividad minera que presta servicios auxiliares, tales como ventilación, desagüe, izaje o extracción a dos o más concesiones de distintos concesionarios.
Trasporte minero	Art. 22 LGM	Todo sistema utilizado para el transporte masivo continuo de productos minerales, por métodos no convencionales.
Comercialización	Art. 24 del Reglamento de la LGM	Actividad que consiste en comprar, vender, exportar o realizar cualquier operación comercial sobre sustancias minerales metálicas o no metálicas, en estado natural, concentrado o procesado.

Fuente: Elaboración propia a partir de la Ley General de Minería y su Reglamento.

Como se puede apreciar en el cuadro expuesto, a partir de las definiciones expuestas en la LGM, las actividades de la industria minera conforman el ciclo minero, partiendo de la búsqueda inicial, pasando por la explotación – extracción del mineral, hasta la venta o exportación final de este.

Entonces, a partir de lo previamente expuesto, se considera que el marco normativo sectorial minero que se materializa en la LGM y su Reglamento identifica, enumera y desarrolla qué actividades mineras forman parte del proceso que se lleva a cabo en dicho sector, proporcionando un catálogo técnicamente fundamentado. De esta manera, es una fuente supletoria válida y primordial a integrar a efectos de dotar de contenido al numeral 3 del inciso b) del artículo 22 del Reglamento de la Ley del IR, lo que, como consecuencia, permitirá discernir qué bienes califican como maquinaria y equipo utilizada en actividades mineras y, por ende, sujetos a una tasa de depreciación máxima del 20%.

Clasificación Industrial Internacional Uniforme – CIIU

No obstante, en la Resolución del Tribunal Fiscal No. 01396-2-2024, tanto la Administración Tributaria como el Tribunal Fiscal, hacen omisión a las normas que regulan el sector minero, y se remiten a la Clasificación Industrial Internacional Uniforme – CIIU para sustentar que no se han utilizado los equipos para realizar actividades mineras.

¿Qué es la CIIU? La CIIU constituye un instrumento técnico-estadístico que permite organizar y codificar de manera sistemática las actividades económicas que son desarrolladas tanto por personas naturales como por personas jurídicas. Esta clasificación, la cual ha sido elaborada por las Naciones Unidas, fue adoptada oficialmente en el Perú a través de la implementación de la CIIU Revisión 4 (en adelante, “CIIU Rev.4”) por el Instituto Nacional de Estadística e

Informática (INEI)[8]. El objetivo de su implementación consiste en estandarizar la información económica de la que se dispone, así como mejorar la calidad de los registros sobre empresas y establecimientos en el país.

En línea con el objetivo perseguido para la implementación de la CIIU por el INEI, la SUNAT ha incorporado la CIIU Rev. 4, específicamente, con relación al Registro Único de Contribuyentes (RUC). Así, la declaración de la actividad económica desarrollada conforme a esta clasificación es obligatoria para todos los contribuyentes. Ello, permite a la SUNAT contar con un marco de referencia uniforme que facilite la realización de su labor de fiscalización, control y segmentación de los contribuyentes.

Dentro de esta clasificación, se puede considerar que las "actividades mineras" se encuentran incluidas en la Sección B denominada "Explotación de minas y canteras", que comprende, tanto la extracción de minerales naturales en sus diversos estados: sólido (como carbón y minerales metálicos), líquido (petróleo) o gaseoso (gas natural); así como las actividades complementarias necesarias para preparar dichos materiales para su posterior comercialización como; por ejemplo, triturado, limpieza, secado, concentración de minerales. Así, de manera específica, la Sección B establece lo siguiente:

> "*Esta sección incluye la extracción de minerales que ocurren naturalmente en estado sólido (como el carbón y los minerales), líquido (como el petróleo) o gaseoso (como el gas natural). La extracción puede llevarse a cabo mediante diversos métodos, como la minería subterránea o a cielo abierto, la operación de pozos, la minería submarina, entre otros.*
>
> *Esta sección también comprende actividades complementarias destinadas a preparar los materiales en bruto para su comercialización, tales como el triturado, molienda, limpieza, secado, clasificación, concentración de minerales, licuefacción del gas natural y la aglomeración de combustibles sólidos. Estas operaciones suelen ser realizadas por las unidades que extraen los recursos y/o por otras ubicadas en las cercanías*". (United Nations, 2008, p. 51, traducción propia)

[8] Revisión adoptada en el país mediante la Resolución Jefatural N.º 024-2010-INEI, publicada el 29.1.2010, y vigente desde el día siguiente de su publicación.

A partir de la descripción citada previamente, se puede observar que la CIIU proporciona una delimitación técnica relativa al concepto de "Actividad Minera", diferenciándola, específicamente, de las actividades vinculadas al procesamiento industrial posterior de los materiales extraídos (que pertenecen a la sección C - Manufactura), así como de las actividades de construcción, y de servicios auxiliares como los estudios geológicos y sísmicos.

Además, tal como se menciona en la Resolución, se excluyen las actividades de mantenimiento de equipos mineros, al pertenecer estos a la clase 33.20 – Reparación y mantenimiento especializado de maquinaria para minería, construcción y extracción de hidrocarburos.

Es así como, en términos funcionales, conforme a la CIIU Rev. 4, solo se considera como "Actividades Mineras" a aquellas actividades específicamente orientadas a la extracción de los recursos minerales naturales, mediante diversos métodos (subterráneos, superficiales, perforaciones, minería marina, entre otros), incluyendo además aquellas tareas directamente destinadas a preparar estos materiales para su comercialización sin llegar a transformarlos sustancialmente (estos últimos entrarían en actividades de manufactura). Por tanto, se califican como actividades mineras, por ejemplo, la extracción de minerales metálicos y no metálicos, la operación de canteras, así como el triturado, limpieza, secado o clasificación de los minerales crudos, siempre que estas operaciones estén integradas al proceso extractivo.

Ahora bien, con relación al empleo único de la CIIU como norma para dotar de contenido la locución "actividades mineras" por parte de la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal, cabe considerar que el artículo 22 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, que regula los porcentajes de depreciación aplicables al activo fijo, no remite expresamente a la CIIU como criterio normativo para definir qué debe entenderse por "actividades mineras". Esta ausencia, por ejemplo, contrasta con lo establecido en otras normas tributarias, como el inciso d) del artículo 3 del TUO de la Ley del IGV[9], el cual sí establece de manera

[9] d) CONSTRUCCION:
Las actividades clasificadas como construcción en la Clasificación Internacional Industrial Uniforme (CIIU) de las Naciones Unidas.

explícita que se entiende por “construcción” a las actividades clasificadas como tales en la CIIU de las Naciones Unidas.

Por ello, a efectos tributarios, la clasificación CIIU no puede considerarse un parámetro vinculante o el único a considerar para efectuar el análisis y darle una solución jurídica al problema identificado en el presente caso, sino más bien una fuente auxiliar. Además, el código CIIU declarado en el RUC puede ofrecer un indicio razonable sobre la actividad económica predominante de un contribuyente, pero la determinación de la tasa de depreciación ya sea del 20% o del 10% requiere que se verifique materialmente que los bienes estén directamente afectados a la actividad minera.

Ahora bien, a efectos de realizar el proceso de integración normativa cabe considerar que estas las normas supletorias evaluadas para dotar de contenido a la locución “actividades mineras” no comparten exactamente el mismo entendimiento y alcance, entre otras cuestiones. Para detallar, estas diferencias que -se han mencionado igualmente al desarrollar tanto a la LGM como a la CIIU- se presenta el siguiente cuadro:

Cuadro No. 4 - Diferencias entre la LGM y la CIIU para efectos de la integración normativa

Criterio de Evaluación	LGM	CIIU
Finalidad en el Ordenamiento	Regulatoria Sectorial (Minería)	Estadística y Administrativa
¿Por qué se han considerado para la integración?	Pertinencia técnica al desarrollar la normativa que regula el sector minero.	Califica actividad económica principal de una empresa
Alcance de “actividades mineras”	Todo el ciclo minero, incluidas actividades auxiliares integradas al ciclo.	Solo actividades de extracción y procesamiento inmediato de minerales.

Como se puede apreciar, la LGM contempla una perspectiva sectorial (minera), técnica y especializada, en la cual no solo se considera a la extracción del mineral, sino todo el proceso industrial necesario vinculado con la producción del mineral (ciclo minero). Mientras que, la CIIU tiene una perspectiva más restrictiva y fragmentada de lo que se entiende por "actividades mineras" -lo cual se puede vincular con su función estadística y clasificatoria de las empresas, no regulatoria- por lo que solo incluye a las actividades directamente vinculadas con la extracción de recursos minerales y el procesamiento primario cuando son parte de este proceso extractivo, excluyendo claramente a los servicios auxiliares.

A partir de ello, es posible adoptar alguna de las siguientes posibilidades de integración: considerar el concepto de la LGM, o considerar el concepto restringido de la CIIU. Ello, debido a que, existen argumentos que se pueden utilizar para sustentar la elección realizada.

Al respecto, en el presente informe jurídico, se efectuará la integración normativa considerando como norma supletoria -respaldada por el artículo IX del Título Preliminar del Código Tributario- que permite dotar de contenido al numeral 3 del inciso b) del artículo 22 del Reglamento de la Ley del IR a la Ley General de Minería, la cual resulta no solo adecuada por el enfoque sectorial técnico que tiene, sino necesaria, para dotar de certeza jurídica la aplicación de las tasas diferenciadas de depreciación previstas en el régimen del IR.

Cabe agregar que, este proceso de integración normativa no amplía indebidamente el tratamiento fiscal materializado en una tasa mayor de depreciación, sino que precisa los criterios objetivos a partir de los cuales puede determinarse si un bien está efectivamente destinado a una actividad minera en sentido técnico-legal. Además, se considera que respeta el criterio de especialidad, pues se recurre a una norma sectorial especializada para interpretar correctamente un concepto técnico utilizado en la normativa tributaria, sin contradecir su texto ni finalidad.

Por último, por esta sección, cabe mencionar que este proceso de integración normativa se ha realizado en armonía con los principios tributarios los cuales se desprenden tanto del CT como de la Constitución. En esa línea, por ejemplo, si

se habla del principio de capacidad contributiva, Al integrar sectorialmente la LGM, se confirma que equipos como prensa vulcanizadora y grúa hidráulica generan desgaste intensivo en actividades mineras, respaldando la aplicación de la tasa acelerada del 20 %; de esta manera, se gravará únicamente la renta neta real, ya que, se estaría respetando la efectiva pérdida del valor de los activos producto de su desgaste.

V.3.3. Calificación técnica de los bienes: ¿prensa vulcanizadora y grúa hidráulica como maquinaria minera?

Como hemos mencionado previamente, la controversia se encuentra relacionada a la tasa de depreciación aplicada por el contribuyente para reconocer el desgaste de dos equipos en particular: (i) una prensa vulcanizadora y (ii) una grúa hidráulica. Por este motivo, a continuación, se describirá en qué consisten estos equipos, sus características y cuál es su utilidad para las empresas que se dedican al rubro de la minería.

Sobre la Prensa Vulcanizadora

Una prensa vulcanizadora, también denominada prensa de vulcanizado, es una máquina especializada, la cual está diseñada para unir o reparar fajas transportadoras mediante un proceso denominado vulcanización. Este último consiste en aplicar calor, presión y tiempo controlados de manera precisa con el objetivo de endurecer el caucho y conseguir una unión que sea resistente y duradera.

Asimismo, para una mejor comprensión visual del equipo descrito, se presenta a continuación una imagen referencial de una prensa vulcanizadora utilizada en el proceso de empalme de fajas transportadoras.

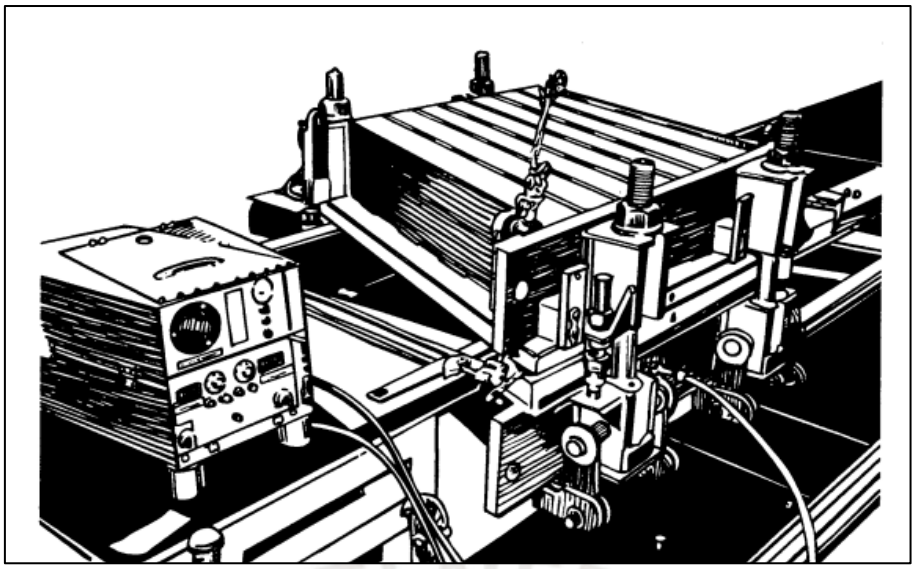


Figura 1: Prensa vulcanizadora durante proceso de empalme en campo.

Nota. Reproducido de *Manual para empalmes vulcanizados de bandas transportadoras* (p. 56), por Goodyear Rubber Products, Inc., S/F, https://www.goodyearrubberproducts.com.

Como se puede observar en la imagen insertada, este tipo de maquinaria está compuesta por dos placas calefactoras entre las cuales se ubica la faja o banda a empalmar. Además, cuenta con un sistema hidráulico o mecánico de presión que permite asegurar una unión resistente del caucho durante el proceso de vulcanización. Adicionalmente, en la imagen puede apreciarse que el referido proceso se está realizando directamente en el sitio donde se encuentra instalada la faja transportadora.

¿Cuál es su utilidad para las empresas que se dedican al rubro de la minería? La utilidad de la prensa vulcanizada para las empresas del sector minero radica, primordialmente, en su función de asegurar la operación de las fajas transportadoras y el mantenimiento o reparación de estas ante el desgaste.

Las fajas transportadoras – también denominadas bandas transportadoras – son esenciales para efectuar el transporte de minerales, roca, carbón, entre otros materiales que son extraídos de la mina. Estas fajas suelen ser de caucho (con refuerzos internos de acero o textiles). Además, con relación a las fajas transportadoras González y Lobos (2018) indican que se trata de un sistema de transporte continúo conformado por una banda que se mueve entre dos

tambores, el cual se emplea mayormente cuando la cantidad de material a transportar es relativamente grande y suele ser impulsado de manera mecánica.

Cabe mencionar que, las fajas transportadoras están expuestas al desgaste por la constante fricción, impacto y condiciones climáticas adversas, así como cortes y roturas de diversas dimensiones. Por ello, resulta necesario disponer de equipos especializados que permitan su empalme o reparación eficiente, lo que permitirá evitar interrupciones en la cadena de producción.

A manera de ejemplo, en la tesis elaborada por Espinoza se realizó un estudio vinculado a la eficiencia en el proceso de vulcanizado realizado en la Minera Antamina S.A. Por ello, a propósito de su análisis, el autor describió en qué consiste la actividad de empalme vulcanizado en caliente para la cual es empleado la prensa vulcanizadora.

En ese sentido, el autor describe que el proceso de vulcanizado en caliente de fajas transportadoras (empleando la prensa vulcanizadora) se ejecutó siguiente las directrices de los manuales y normativas técnicas (de ingeniería) correspondientes. Así, se efectuó los siguientes pasos: (i) la preparación del área de trabajo, (ii) el trazado de las líneas de corte y (iii) la aplicación de los materiales vulcanizantes. Este proceso y enfoque garantizó la integridad del empalme y mejoró la seguridad operativa de la faja transportadora (Espinoza, 2024, p. 55-82).

Figura 2: Armado de la prensa superior y colocación de equipos para el vulcanizado en caliente

Nota. *Nota*. Tomado de *Evaluación de empalme vulcanizado en caliente de fajas transportadoras de minerales con núcleo textil para reducir los riesgos de falla continua en operación* (p. 77), por J. Espinoza, 2024, https://cybertesis.uni.edu.pe/handle/20.500.14076/34751. Copyright 2024 por la Universidad Nacional de Ingeniería.

Figura 3: Proceso de calentamiento de los platos vulcanizadores.

Nota. Tomado de *Evaluación de empalme vulcanizado en caliente de fajas transportadoras de minerales con núcleo textil para reducir los riesgos de falla continua en operación* (p. 81), por J. Espinoza, 2024, https://cybertesis.uni.edu.pe/handle/20.500.14076/34751. Copyright 2024 por la Universidad Nacional de Ingeniería.

A partir de lo previamente expuesto, resulta posible afirmar que la prensa vulcanizada es empleada por estas empresas para, principalmente, las siguientes actividades:

a. **Empalmar fajas transportadoras nuevas**: Si bien esta actividad no es mencionada en el ejemplo de campo al que nos hemos referido previamente, podemos inferir que la prensa vulcanizada permite unir los extremos de una faja transportadora para formar un circuito continuo, ya

sea en una instalación nueva (montaje inicial dentro de las instalaciones mineras) o por reemplazo (reemplazo de fajas deterioradas).

b. **Reparar fajas dañadas**: Como se ha señalado previamente, cuando la faja transportadora se rompe o sufre daños producto de las condiciones normales de operación o por situaciones extraordinarias, la prensa vulcanizada permite hacer empalmes (reparaciones) mediante el proceso térmico con el objetivo de restituir la integridad del caucho, lo cual permite recuperar no solo gran parte de la resistencia original, sino también extender la vida útil. Cabe agregar que, económicamente, resulta más eficiente (en términos de tiempo) y menos costoso hacer estas "reparaciones" que efectuar el completo remplazo de la faja transportadora.

c. **Evitar tiempos prolongados de parada**: Como se puede apreciar, si bien esta no es una actividad como tal, sino que constituye un beneficio operativo a resaltar del uso de un equipo especializado como la prensa vulcanizadora que se consigue, debido a que, esta permite que se pueda realizar los empalmes y reparaciones en el mismo sitio donde se encuentra ubicada e instalada la faja transportadora, sin necesidad de tener que desmontarla. Es así como, el proceso de vulcanizado en sitio con estas prensas reduce tiempos de inactividad en la operación minera, lo cual es bastante significativo en una industria extractiva como la minería, ya que, los costos vinculados a la inactividad son importantes.

Por tanto, a partir de lo expuesto, la prensa vulcanizadora parece ser un equipo que si bien parece estar ligado a la actividad de mantenimiento de la banda o faja transportadora, también se puede apreciar que su función está directamente relacionada con la continuidad operativa y la eficiencia del ciclo productivo en la minería, siendo instrumental para asegurar el adecuado funcionamiento de la infraestructura de transporte interno de materiales.

Sobre la Grúa Hidráulica

Por otra parte, la grúa hidráulica es un equipo especializado diseñado para la elevación, manipulación y posicionamiento de cargas pesadas con precisión (máquina de izaje) y que se distingue de otras grúas por incorporar un sistema hidráulico para multiplicar el nivel de fuerza aplicada.

Existe una variedad de tipos de grúas hidráulicas como las grúas telescópicas, articuladas sobre camión, entre otras. Cabe considerar que, en contextos de industrias extractivas como el sector minero es frecuentemente utilizada la grúa hidráulica articulada, la cual se compone de una pluma principal y una secundaria unidas por un nudillo articulado, permitiéndole plegarse y desplegarse con facilidad, y operar en espacios reducidos o de difícil acceso (Cáceres Sánchez, 2022, p. 38).

Como en el caso previo, para ilustrar visualmente cómo es el tipo de maquinaria que se está describiendo, se presenta a continuación una imagen referencial de una grúa hidráulica -específicamente de una grúa hidráulica articulada montada sobre camión.

Figura 4: Grúa hidráulica articulada montada sobre camión en operación de izaje.

Nota. Tomado de *Diseño de un plan de mantenimiento preventivo para incrementar la disponibilidad de las grúas hidráulicas articuladas de la empresa Corporación Elmarvi S.A.C.* (p. 38), por C. K. Cáceres Sánchez, 2022, https://cybertesis.uni.edu.pe/handle/20.500.14076/28098. Copyright 2022 por la Universidad Nacional del Callao.

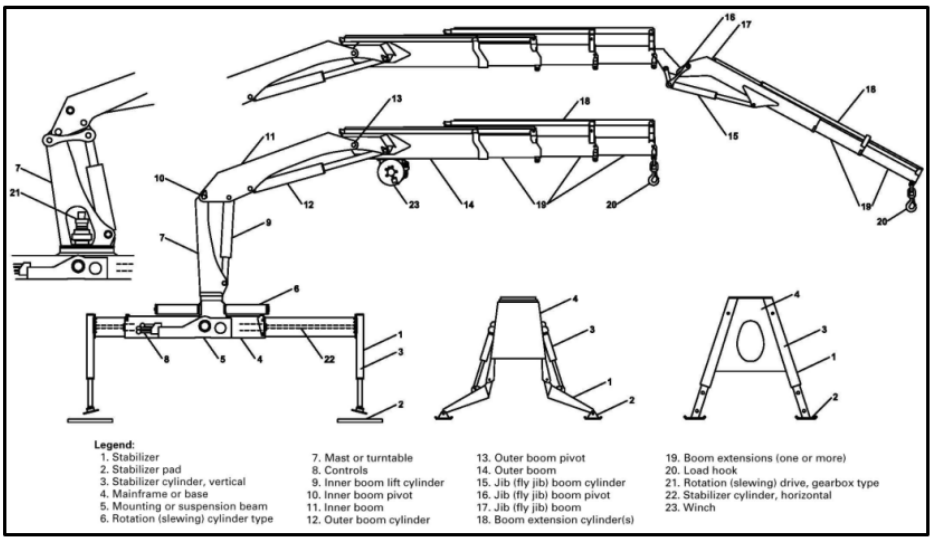


Figura 5: Partes de una grúa hidráulica articulada

Nota. Tomado de *Diseño de un plan de mantenimiento preventivo para incrementar la disponibilidad de las grúas hidráulicas articuladas de la empresa Corporación Elmarvi S.A.C.* (p. 40), por C. K. Cáceres Sánchez, 2022, https://cybertesis.uni.edu.pe/handle/20.500.14076/28098. Copyright 2022 por la Universidad Nacional del Callao.

Como puede observarse, la grúa cuenta con partes esenciales como los estabilizadores laterales, un brazo telescópico y un sistema de control de carga, los cuales le permiten realizar maniobras precisas y seguras. Además, la estructura articulada que se aprecia permite un despliegue y repliegue eficiente, lo que facilita el transporte y uso de la grúa en zonas accidentadas y de difícil acceso.

¿Cuál es su utilidad para las empresas que se dedican al rubro de la minería? Las empresas del sector minero recurren al uso de la grúa hidráulica para la ejecución de actividades como el **montaje, desmontaje, traslado y mantenimiento de maquinaria pesada** -como por ejemplo chancadoras, fajas transportadoras, bombas, entre otras estructuras-, así como el traslado de todo tipo de materiales pesados.

A manera de ejemplo, en la tesis elaborada por Cáceres se realizó un estudio con el objetivo de diseñar un plan que permita incrementar la disponibilidad de las grúas hidráulicas pertenecientes a la empresa CORPORACIÓN ELMARVI S.A.C. Para lo cual, a propósito de su análisis, el autor describió, entre otras

cuestiones, los elementos de una grúa hidráulica -como los mecanismos de control, dispositivos de seguridad, sistema hidráulico, ganchos, entre otros- y sobretodo mencionó la relevancia de la utilización de esta maquinaria en una industria como la minera.

Con relación a esto último, el autor explica que en empresas prestadoras de servicios al sector minero, como Corporación Elmarvi S.A.C., estas grúas son utilizadas durante las paradas programadas de planta y deben estar operativas con una disponibilidad superior al 90 %, ya que su inactividad genera retrasos e incrementa los costos logísticos y de producción, por lo que, la disponibilidad operativa de grúas hidráulicas es estratégica (Cáceres Sánchez, 2022, pp. 14–16).

A partir de lo previamente expuesto, resulta posible afirmar que la grúa hidráulica es empleada por estas empresas al cumplir funciones vinculadas al soporte de las operaciones extractivas e inclusive también del mantenimiento minero, así se han identificado las siguientes actividades específicas: el izaje para el montaje o desmontaje de estructuras, traslado de maquinaria o todo tipo de material pesado (rocas) e inclusive para el mantenimiento de maquinaria pesada.

Por ello, su uso se relaciona funcionalmente con la continuidad y eficiencia de la actividad minera, ello no solo por su capacidad técnica de carga y movilidad, sino también por su rol directo en garantizar la eficiencia, seguridad y continuidad de las operaciones extractivas y de procesamiento del mineral, lo cual los hace equipos estratégicos dentro de la cadena productiva minera.

¿Cómo se utilizaron estos equipos por el contribuyente en el caso de la Resolución No. 01396-2-2024? ¿Corresponde la aplicación de la tasa del 20% o del 10%?

Ahora bien, considerando que la presente sección del informe académico tiene como objetivo establecer para qué fueron utilizados los equipos que fueron objeto de depreciación por el contribuyente en el caso de análisis y a partir de ello -considerando todo lo previamente desarrollado- tratar de determinar cuál es

la tasa de depreciación que le correspondía aplicar a la Compañía; cabe remitirnos a lo indicado por este en la Resolución No. 01396-2-2024.

En esa línea, en la Resolución No. 01396-2-2024 se indica que el contribuyente, respecto al reparo al exceso de depreciación de otros bienes del activo fijo, señaló que le era aplicable una tasa de depreciación del 20%, precisando que ello se sostiene en que la prensa vulcanizada es empleada para *"producir los empalmes de las fajas transportadoras del mineral dentro de la mina y que su uso se hace efectivo dentro de la misma, por lo tanto, siendo que el empalme de las tajas transportadoras realizado a través de la prensa vulcanizadora se constituye como una actividad especializada y cuyo uso se encuentra, directamente vinculado a la actividad mineral".*

Al respecto, se precisó lo que se indica a continuación:

> *"la maquina (vulcanizadora), tiene como única finalidad el realizar los empalmes de las fajas transportadoras del mineral dentro de la misma mina, siendo que su* ***actividad no consiste en la construcción o mantenimiento de las fajas, sino en la ubicación de la faja y el empalme de estas en caso sea necesario*** *y que la maquinaria es utilizada en la misma mina.*
>
> *(…) Que anotó que por la naturaleza de la maquinaria, ésta se encuentra destinada a las actividades mineras (empalme de fajas de transporte de mineral extraído), y tal es así que era posible acreditar que se encontró permanentemente en la mina (pues es dentro de la misma que desarrolló su actividad), por tanto, quedaba acreditado que la maquinaria fue utilizada de manera exclusiva en las actividades de la minería, en consecuencia, correspondía que la maquinaria (vulcanizadora y grúa), se depreciara aplicando la tasa máxima del 20%. Añadió que el uso de los activos (vulcanizadora y grúa) está relacionado a todas sus* ***operaciones de servicios que se realizan para y con empresas del sector minero*** *en sus actividades de servicios como son,* ***cambio y vulcanizado de tajas, preparación y reparación en frío de empalmes, estudio técnico de fajas, colocación de grapas por rotura de fajas, recorte y empalme vulcanizado de fajas, injerto de empalmes y escaneo de fajas,*** *siendo que el lugar de prestación del servicio generalmente fue en las instalaciones de planta de sus clientes*. (El énfasis es nuestro)

Ahora bien, a partir de las citas textuales previamente expuestas y tomando en consideración en general tanto los descargos del contribuyente, como de la Administración Tributaria, se ha identificado las siguientes cuestiones (a resolver y recordar) que se detallan a continuación a efectos de llegar a una respuesta:

- **Sobre la descripción del uso de la prensa vulcanizadora en el presente caso**:

  En la Resolución se menciona que esta máquina es empleada para: realizar el cambio y vulcanizado de fajas, preparación y reparación en frío de empalmes, estudio técnico de fajas, colocación de grapas por rotura de fajas, recorte y empalme vulcanizado de fajas, injerto de empalmes y escaneo de fajas.

  En esa línea, la prensa vulcanizadora se utilizó para efectuar el empalme vulcanizado. Este, si bien es un proceso de mantenimiento, es indispensable para evitar la detención de la operación de la banda y en general de todo el ciclo. Por lo que, a pesar de que, el contribuyente indique que no empleó la prensa para realizar dicha función, partiendo de sus declaraciones resulta verdaderamente difícil negar que la principal finalidad de este equipo es el mantenimiento en sitio, pero cabe considerar que este se da sobre un componente esencial al proceso de extracción y transporte del mineral.

- **Sobre la descripción del uso de la grúa hidráulica en el presente caso:**

  En la Resolución no se hace mención específica de para qué fue utilizado este equipo. En una de las citas previamente expuestas, se indica que fue empleado conjuntamente con la prensa vulcanizadora para las mismas actividades que esta, pero ello no resulta muy coherente. Parece que ni el contribuyente ni la Administración Tributaria le dieron relevancia a este activo.

  Por ello, para efectos del presente análisis se considerará las actividades mencionadas en el apartado anterior: montaje/desmontaje de estructuras (chancadoras, cintas, bombas) y el izaje de materiales y maquinaria tanto en planta como en galerías subterráneas.

- **Sobre el análisis efectuado por la Administración Tributaria (SUNAT + Tribunal Fiscal) respecto al uso de los equipos**:

  La Administración Tributaria repara el exceso de depreciación de la prensa vulcanizada y la grúa hidráulica indicando su uso exclusivo para el mantenimiento de fajas transportadoras y considerando la CIIU los clasifica en la clase 33.20, aplicándoles la tasa del 10%. No obstante, de la revisión de la Resolución, no se identifica que se haya evaluado realmente para qué se utilizó la grúa hidráulica; tampoco se evaluó cuál es la finalidad propiamente de la depreciación y específicamente del numeral 3 del inciso b) del artículo 22 del Reglamento de la Ley del IR, y tampoco se realiza una evaluación qué normas supletorias podrían ayudar a resolver el caso, solo se remiten automáticamente a la CIIU.

- **Sobre la aplicación del numeral 3 del inciso b) del artículo 22 del Reglamento de la Ley del IR:**

  A través de la interpretación normativa, se pudo descifrar que la finalidad de establecer un mayor porcentaje de depreciación permite una recuperación acelerada del capital invertido en maquinaria y equipos que experimentan un desgaste significativo por su uso intensivo en actividades extractivas. Sin embargo, al no poderse dotar de contenido a la laguna semántica producto de la locución “actividades mineras” se utilizó la aplicación supletoria -facultada por el artículo IX del TP del CT- mediante la cual considerando lo establecido en la LGM y su reglamento se identificó ocho fases de la industria minera; entre estas, cabe destacar a: (i) la labor general y (ii) el transporte minero.

Entonces, considerando las premisas previamente expuestas, resulta posible sostener que los equipos que fueron empleados por el contribuyente para el desarrollo de su actividad económica -prestación de servicios a compañías mineras- son empleadas para la realización de actividades mineras y corresponde que se les aplique el numeral 3 del inciso b) del artículo 22 del Reglamento de la Ley del IR.

Se arriba a esta conclusión, al considerar y evaluar la definición sectorial contemplada en la LGM, la CIIU como criterio auxiliar y de la evaluación de cómo se emplean estos equipos en la realidad operativa. Así, la prensa vulcanizadora al ser utilizada para empalmes y reparaciones de fajas transportadoras dentro de la unidad minera, se encuentra directamente vinculada al transporte minero, definido como el traslado masivo continuo de minerales por métodos no convencionales.

Por su parte, la grúa hidráulica, empleada para el izaje, montaje y mantenimiento de maquinaria pesada crítica en planta o interior mina, puede integrarse a la fase de labor general, entendida como las operaciones auxiliares indispensables al desarrollo de la actividad minera principal.

Por tanto, al realizar actividades no genéricas en el sentido que son requeridas en todo tipo de empresa para la ejecución de su actividad económica con normalidad. Sino que, forman parte del conjunto de operaciones particularmente técnicas y especializadas de una industria extractiva como la minería. Además, cabe agregar que, el equipo o maquinaria (objeto de controversia) fue utilizado por el Contribuyente de forma exclusiva, permanente e inclusive dentro de la mina. De esta manera, no solo se verifica una relación instrumental con el proceso extractivo, sino que se configura un grado de afectación directa e inmediata al ciclo productivo, lo cual es jurídicamente relevante para determinar el régimen de depreciación aplicable.

V.4. EFECTOS JURÍDICOS Y CONSTITUCIONALES DE LA APLICACIÓN DE UNA TASA “INCORRECTA”

El presente apartado tiene como objetivo analizar qué ocurre en el supuesto que la Administración Tributaria considere que corresponde aplicar una tasa distinta -por evidentes motivos cuando se aplique una tasa más baja- a la empleada por el contribuyente, es decir cuál sería el impacto tributario que se le generaría.

V.4.1. Reparo de la base imponible, intereses y sanciones

En el supuesto que un contribuyente aplique una tasa de depreciación distinta a la que le correspondería aplicar conforme a lo previsto por la normativa, es muy probable que, si se efectuara una revisión por parte de la Administración Tributaria, esta última observe ello y formule un reparo por exceso de depreciación.

Siguiendo esa lógica, en la Resolución del Tribunal Fiscal No. 01396-2-2024, la Administración Tributaria efectuó, entre otros, el reparo por exceso de depreciación de bienes del activo fijo al considerar -como hemos reiteradamente mencionado- que la grúa hidráulica y la prensa vulcanizadora debieron depreciarse aplicándoseles la tasa del 10% anual en lugar de la del 20%. Partiendo del **reparo de la base imponible efectuado**, cabe preguntarnos cuales serían las consecuencias tributarias inmediatas que se generarían a partir de este.

Para comenzar, implica que la deducción efectuada por el contribuyente ha sido rechazada – total o parcialmente- lo que genera un incremento en su renta neta imponible y a su vez, en correlato, un **incremento del impuesto a pagar** que se habría efectuado en el ejercicio fiscalizado.

Además, a partir de que la Administración Tributaria ha determinado que el contribuyente ha omitido parte del impuesto a pagar por considerar una deducción "incorrecta", esta le exigirá al contribuyente no solo el pago del mismo, sino que regularizar esta situación puede implicar el **pago de intereses moratorios**. Esto último en conformidad con lo regulado en el artículo 86 del CT.

Adicionalmente a ello, existe la posibilidad de que, a partir del supuesto descrito, la Administración Tributaria considere que el contribuyente ha incurrido en alguna **infracción tributaria**. Es más, en la Resolución de Determinación que fue emitida en el presente caso la SUNAT detectó la comisión de varias infracciones entre las que se puede destacar las siguientes:

- Infracción del numeral 3 del artículo 175 del CT: Se relaciona con el incumplimiento de las obligaciones de llevar libros y/o registros o de contar con informes u otros documentos.

- Infracción del numeral 5 del artículo 177 del CT: Incumplimiento de las obligaciones de permitir el control de la Administración Tributaria, informar y comparecer ante la misma.
- Infracción del numeral 1 del artículo 178 del CT: Declarar cifras menores a las reales.

Asimismo, cabe considerar que, la infracción tributaria se refiere a conductas que violan las normas fiscales establecidas por la administración tributaria, lo que puede resultar en la imposición de sanciones, tales como multas, notificadas a través de una Resolución de Multa (Casma, 2022, p. 65). Tal como se menciona, para regularizar la situación identificada, es posible que la Administración Tributaria le imponga **una sanción**, ello inclusive si es que argumentara que actuó de buena fe o que realmente consideraba que en el caso le aplicaba una tasa distinta.

V.4.2. Diferencia Temporal, Impuesto Diferido y Prohibición de rectificación de ejercicios cerrados

Por último, resulta necesario mencionar que desde un aspecto contable-tributario el reparo efectuado por la Administración Tributaria por exceso de depreciación de activos fijos puede generar un desfase entre la depreciación contable y la depreciación tributaria que se manifiesta en una diferencia entre el resultado contable y la base tributaria, lo cual tiene implicancias prácticas interesantes.

En el ámbito contable, las diferencias entre el resultado contable y la base tributaria de un periodo pueden clasificarse en diferencias permanentes y temporales. La relevante diferencia entre ambas reside en la posibilidad de reversión. Por un lado, las diferencias permanentes no se revierten en el tiempo (por ejemplo, una multa no deducible), mientras que las temporales sí lo hacen, ya que se originan por diferencias de criterios entre las normas contables y tributarias en relación con el reconocimiento del ingreso o del gasto en el tiempo (Alva Matteucci et al., 2019, p. 145).

Tomando en consideración esta clasificación, el exceso de depreciación a partir de la aplicación de una tasa mayor anual a la permitida expresamente por la normativa tributaria genera, en principio una diferencia temporaria. Ello, debido a que, la compañía dedujo un mayor importe en el periodo, lo cual en consecuencia reduce -de forma anticipada- su renta imponible. Sin embargo, en los ejercicios posteriores o futuros, conforme a la lógica desarrollado por Bravo, no podría deducirse este importe porque el activo habría agotado su depreciación tributaria, así se generaría un efecto de reversión que incrementaría la base imponible futura (2021, p. 10-12).

Ahora bien, como se mencionó lo descrito es un efecto generado en el ámbito contable, por lo que su reconocimiento esta regulado en una norma contable, esta es la NIC 12 – Impuesto a las ganancias. Conforme a la NIC 12, la diferencia se debe reconocer contablemente como un impuesto diferido[10] en los estados financieros del contribuyente.

Por otro lado, al optarse un **enfoque tributario**, cabe considerar que el artículo 22 del reglamento de la Ley del IR establece lo siguiente; "*En ningún caso podrán hacerse incidir en un ejercicio gravable depreciaciones correspondientes a ejercicios anteriores*" (D.S. 122-94-EF, art. 22, último párr.). Este dispositivo regula la imposibilidad de reprogramación de la depreciación.

¿Cómo se traduce ello? En el supuesto que se aplique una depreciación en exceso en cierto (año 1); no se podría trasladar el exceso que fue rechazado a los siguientes años (año 2, 3, etc). Ello, debido a que, la SUNAT considera que el exceso ya fue utilizado de forma indebida, agotaste ese beneficio, y no puedes deducirlo de nuevo.

Entonces, desde una perspectiva tributaria, la diferencia contable-tributaria que se genera por el exceso de depreciación de activos fijos que ha sido reparado por SUNAT luego de la revisión efectuada por esta; no puede ser reprogramada ni deducida nuevamente en ejercicios futuros, dado que ya fue considerada como deducción en un ejercicio cerrado.

[10] Ajuste contable que se registra en los Estados Financieros cuando hay una diferencia entre lo que la empresa reconoce como gasto o ingreso según las normas internacionales de contabilidad -como las NIIF- y lo que puede deducir o declarar según las reglas tributarias.

Lo mencionado, también ha sido observado por la doctrina nacional. Al respecto, Alva Matteucci menciona que la depreciación es un gasto deducible que se devenga en cada ejercicio y que debe imputarse necesariamente en dicho periodo. No existe una posibilidad legal de "reprogramación" o compensación futura cuando se ha aplicado erróneamente una mayor depreciación en un ejercicio anterior (2019, p. 153).

Tomando en consideración lo previamente expuesto en este apartado, este conjunto de consecuencias genera una afectación real y concreta, tanto patrimonial como financiera, que excede lo meramente técnico y, como reflexión, podría tener implicancias jurídicas relevantes si no está debidamente justificada por parte de la Administración.

VI. CONCLUSIONES Y/O RECOMENDACIONES

El presente informe jurídico tiene como objetivo resolver la problemática vinculada a la determinación de la tasa de depreciación tributaria aplicable a determinados bienes del activo fijo —específicamente una prensa vulcanizadora y una grúa hidráulica— empleados por una empresa prestadora de servicios en el sector minero. Con dicho objetivo en mente, a partir de la recopilación, análisis y reflexión de los diversos temas expuestos, se ha llegado a las siguientes conclusiones:

- La diferencia entre el concepto de costo y gasto se sustenta en la función que tienen dentro del proceso económico de la empresa. Por un lado, el costo está directamente vinculado a la producción de bienes o servicios, y su recuperación está proyectada a través de los ingresos futuros. Por otro lado, el gasto representa una erogación necesaria para el funcionamiento general de la empresa en el mismo ejercicio, sin estar ligado directamente a la producción y su reconocimiento se da en el momento del devengo. Al respecto, la depreciación -reconocida expresamente como deducción tributaria- puede calificar como costo o como gasto, su calificación depende del uso del activo (criterio funcional).

- La depreciación es el proceso mediante el cual se distribuye el costo de un activo fijo reconociéndose su desgaste físico o pérdida de valor por obsolescencia o uso. Tanto la depreciación contable como la tributaria buscan reconocer este deterioro del capital invertido. No obstante, su regulación y objetivos difieren.
    - La depreciación contable responde a criterios técnicos financieros-contables, en específico se encuentra regulada en la NIC 16. Tiene como características que permite estimar libremente la vida útil y el método de depreciación (línea recta, unidades producidas, entre otros). Ello, con la finalidad de reflejar la realidad económica de la compañía.
    - La depreciación tributaria está regulada por la Ley del IR y su Reglamento. Se caracteriza por establecer tasas máximas fijas según el tipo de activo, con el objetivo de estandarizar el cálculo de la base imponible y evitar la posibilidad de abusos fiscales.

- Para determinar el ámbito de aplicación del numeral 3 del inciso b) del artículo 22 del Reglamento de la Ley del IR se recurrió al empleo sucesivo y combinado de los métodos de interpretación (literal, sistemático, teleológico e histórico), así como de la integración normativa por supletoriedad —con apoyo en la Ley General de Minería, el Reglamento de Minería y principios tributarios—, se ha podido dotar de contenido jurídico a dicho concepto, concluyéndose que corresponde su aplicación a los equipos y maquinaria que participen directamente en actividades que formen parte del ciclo de la industria minera.
    - Cabe agregar que, el enfoque adoptado por la Administración Tributaria, en el cual se privilegia a la CIIU, utilizándola exclusivamente para dotar de contenido a normar jurídicas, no permite dar una solución a partir de un análisis exhaustivo, e ignora criterios como la especialidad.

- El reparo por exceso de depreciación, lo que se manifiesta en la aplicación de una tasa mayor a la que corresponde conforme a la normativa tributaria

aplicable, genera consecuencias/efectos relevantes: intereses moratorios, pérdida del reconocimiento del desgaste económico real, y dificultades para el reconocimiento de diferencias temporarias e impuesto diferido.

En conclusión, a partir de lo previamente expuesto, se puede sostener que la depreciación de la prensa vulcanizadora y la grúa hidráulica sí debieron ser calificados como bienes que podían acogerse a la tasa de depreciación del 20 % establecida en el numeral 3 del inciso b) del artículo 22 del Reglamento de la Ley del IR, en tanto estos equipos participan directamente en actividades que integran el proceso minero conforme a lo definido en la normativa sectorial.

Como reflexión final, la controversia analizada pone de manifiesto un desafío recurrente en el Derecho Tributario: el uso de fórmulas legales abiertas que requieren interpretación y precisión técnica, pero cuya aplicación restrictiva por parte de la Administración puede generar escenarios de inseguridad jurídica. En contextos donde el principio de legalidad tributaria coexiste con una economía tecnificada e industrias especializadas —como la minería—, se vuelve imperativo que el Derecho tributario dialogue con el Derecho sectorial y con criterios técnico-funcionales para no desconocer realidades operativas

BIBLIOGRAFÍA

Alva Matteucci, M., Alva Guerrero, M., & López Obregón, J. (2019). *Cierre contable y tributario 2019*. Gaceta Jurídica.

Anchondo, V. (2012). *Métodos de interpretación jurídica*. Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM.
Recuperado de https://biblat.unam.mx/hevila/Quidiuris/2012/vol16/3.pdf

Atienza, M., & Ruiz Manero, J. (1997). *Las piezas del Derecho. Teoría de los enunciados jurídicos*. Ariel.

Baez, A. (2010) Algunas Reflexiones Sobre La Prohibición De Analogía En El Derecho Tributario. *Tratado sobre la Ley General Tributaria: homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*. Tomo I. (pp. 453-471). Aranzadi Thomson Reuters

Bernal, J.A. (2019). *Manual Práctico del Impuesto a la Renta 2019-2020*. Instituto Pacífico.

Bravo, J. (2021). *Impuesto a la renta corriente y diferido*. [Documento PDF]. Recuperado de archivo proporcionado por la usuaria.

Cáceres Sánchez, C. K. (2022). *Diseño de un plan de mantenimiento preventivo para incrementar la disponibilidad de las grúas hidráulicas articuladas de la empresa Corporación Elmarvi S.A.C.* [Tesis de licenciatura, Universidad Nacional del Callao]. Repositorio Institucional Cybertesis UNI. https://cybertesis.uni.edu.pe/handle/20.500.14076/28098

Casma Rocha, J. C. (2022). *La aplicación de sanciones tributarias en el marco del procedimiento de fiscalización: afectación al derecho de defensa de los contribuyentes*. Revista IUS ET VERITAS, 65, 234-241. **https://doi.org/10.1234/iusetveritas.2022.65**

Decreto Supremo Nº 014-92-EM. (1992). *Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería*. Ministerio de Energía y Minas del Perú.

Del Rosario, R. (2002). La Depreciación Contable y Tributaria de los bienes que conforman parte del activo fijo en VII Jornadas Nacionales de Tributación.
Recuperado de http://www.ifaperu.org/uploads/articles/10_05_CT28_RDRG.pdf

Del Rosario, R. (2017). La depreciación no deducible de activos desvalorizados por NIIF. Cuestionamiento de las implicancias tributarias del ajuste contable En Ó. Díaz & J. Dextre (Eds.), *Ciencia contable: visión y perspectiva Libro homenaje por los 85 años de la Facultad de Ciencias Contables de la PUCP* (37-371). Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú.

Diaz O., Duran L. y Valencia A. (2012). Análisis de las diferencias entre el tratamiento contable y el fiscal para los elementos de propiedades, planta y equipo: el caso peruano.
Contabilidad y Negocios (7) 14. 5-22. Recuperado de

http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/contabilidadyNegocios/article/viewFile/3877/3850

Dworkin, R. (1986). *Law's Empire*. Cambridge, MA: Harvard University Press.

Espinoza, J. (2024). Evaluación de empalme vulcanizado en caliente de fajas transportadoras de minerales con núcleo textil para reducir los riesgos de falla continua en operación. [Tesis de pregrado, Universidad Nacional de Ingeniería]. Repositorio institucional Cybertesis UNI. Recuperado de https://repositorio.uni.edu.pe/bitstream/20.500.14076/28098/1/espinoza_cj.pdf

Fernández, I. (2005). *Las Deducciones del Impuesto a la Renta*. Palestra Editores.

Fernández Sessarego, C. (2004). *Introducción al Derecho*. Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú.

González, M., & Lobos, G. (2018). *Estudio y diseño de contra tranportadora automatizada (Tesis de pregrado)*. Universidad Técnica Federico Santa María, Concepción.

Goodyear. (S/F). Manual de Instrucciones para los Empalmes Vulcanizados en las Correas Transportadoras Goodyear en Español. Goodyear Tire & Rubber Company. Recuperado de https://www.goodyearrubberproducts.com/spanishpdfs/manual_empalmes_vulcanizados.pdf

Hart, H. L. A. (1994). *The Concept of Law* (2nd ed.). Oxford: Clarendon Press.78

Kelsen, H. (1960). *Reine Rechtslehre* (2ª ed.). Viena: Österreichische Staatsdruckerei. (Versión en español: *Teoría pura del Derecho*, trad. Roberto J. Vernengo, UNAM, 1982).

Ministerio de Energía y Minas del Perú (MINEM). (2024). *Boletín estadístico minero: Diciembre 2024*. https://cdn.www.gob.pe/uploads/document/file/7632700/6471629-boletin-dic-2024.pdf?v=1739545072

OECD (2010). *Tax Policy Reform and Economic Growth*. (OECD Tax Policy Studies, No. 20). OECD Publishing. Recuperado de https://doi.org/10.1787/9789264091085-en

Olano, Z. & Chiri, I. (2005). La interpretación de la norma tributaria desde el prisma del Estado Constitucional El mito de la interpretación formal: ¿normas interpretativas?, pp. 329-361.

Perú. Decreto Supremo N.° 122-94-EF. *Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta*, artículo 22, inciso b), numeral 3.

Picón, J. (2006). Apuntes sobre la Deducción para el Impuesto a la Renta de la Depreciación de la Maquinaria y Equipo. *Derecho & Sociedad* (27), 62-66. Recuperado de: http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/view/17153/17443

Picón, J. (2019). *Deducciones al Impuesto a la Renta Empresarial. ¿Quién se llevó mi gasto?* Dogma.

Real Academia Española. (2024). *Diccionario de la lengua española* (24.ª ed.). https://dle.rae.es

Rubio, M. (2003). *Interpretación de las Normas Tributarias*. ARA Editores

Ruiz de Castilla, F. (2025). *Derecho Tributario Peruano: Impuesto a la Renta – Impuesto al valor agregado IGV.* Palestra Editores.

Tarsitano, C. (2014). El principio de capacidad contributiva como fundamento de la Constitución financiera. *Revista Derecho & Sociedad*, (43), 119–128. https://repositorio.pucp.edu.pe/handle/123456789/116761

Tribunal Fiscal. (2002). *Resolución No. 6784-1-2002*. Ministerio de Economía y Finanzas del Perú. https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2002/1/2002_1_06784.pdf

Tribunal Fiscal. (2008). *Resolución No. 12387-3-2008*. Ministerio de Economía y Finanzas del Perú. https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2002/1/2002_1_06784.pdf

Tribunal Fiscal. (2015). *Resolución No. 04437-10-2015*. Ministerio de Economía y Finanzas del Perú. https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2015/10/2015_10_04437.pdf

United Nations. (2008). *International Standard Industrial Classification of All Economic Activities (ISIC), Rev.4*. United Nations Statistics Division. https://unstats.un.org/unsd/classifications/Econ/Download/In%20Text/ISIC_Rev_4_publication_English.pdf

ANEXOS

ANEXO NO. 1

¿Se ha evaluado un caso similar en la jurisprudencia tributaria?

Casación No. 17473-2023 :

Si bien el eje del conflicto gira en torno a la correcta calificación de los bienes y la naturaleza de la actividad que realizan dentro del proceso minero (si forma parte o no de las actividades mineras conforme a ley). La casación no desarrolla un estándar doctrinario o normativo uniforme sobre qué debe entenderse por “actividades mineras” en el marco del Reglamento del IR. En ese sentido, el análisis se concentra en la razonabilidad de la decisión del Tribunal Fiscal, sin que la Corte Suprema redefina el concepto desde una perspectiva constitucional o integradora

¿Sobre qué trata?

El Poder Judicial a través de la Casación No. 17473-2023 revisó el caso de la Compañía Minera Coimolache S.A., específicamente, los reparos efectuados por: (i) el exceso en la depreciación de bienes del activo fijo, y (ii) gastos de exploración no acreditados fehacientemente. Estos reparos fueron efectuados por la Administración Tributaria producto del procedimiento fiscalización llevado a la Compañía Minera Coimolache S.A. por el ejercicio fiscal 2011.

Por un lado, el contribuyente sostuvo que las maquinarias y equipos observados calificaban como "maquinaria y equipo utilizados para la actividad minera", lo que justificaba la tasa del 20%. La empresa sostuvo que ni la Ley del Impuesto a la Renta ni su Reglamento exigían que los bienes fueran de "uso exclusivo" o "necesarios e imprescindibles" para la actividad minera para aplicar dicha tasa. En esa línea, alegó la vulneración del principio de reserva de ley y una aplicación extensiva del Reglamento por parte de las instancias inferiores.

Por otro lado, la Administración Tributaria (compuesta por la SUNAT y el Tribunal Fiscal) sostuvo que la tasa del 20% es una excepción para bienes utilizados *directamente* en la actividad minera, para compensar su mayor desgaste y que,

en el presente caso, correspondía aplicar la tasa del 10% correspondiente a "otros bienes del activo fijo". Para lo cual, argumentó que:

"(…) la empresa solo consignó como datos de los activos fijos sujetos a depreciación los siguientes datos: el valor y fecha de adquisición, la depreciación al inicio del ejercicio, el porcentaje de depreciación del ejercicio, la ubicación y el área donde está ubicado el bien; lo cual no resultaba suficiente para determinar que dichas maquinarias y equipos fueron utilizados de forma exclusiva por la actividad minera, ya que el hecho de estar ubicados en la zona de trabajo minero no bastaba para que estos sean calificados dentro del rubro "maquinaria y equipo utilizados por las actividades minera". (el resaltado es nuestro)

Asimismo, resaltamos que la SUNAT y el Tribunal Fiscal consideran que, para que los bienes del activo fijo constituyan equipos o maquinarias utilizadas por la actividad minera, deben ser de uso exclusivo de la referida actividad y no de actividades conexas o complementarias, así como necesarios e imprescindibles para el desarrollo de dicha actividad.

De esta manera, la controversia que debía resolver la Corte Suprema se centraba en verificar si se habría incurrido en una infracción normativa por contravención del principio de reserva de ley, regulado en los artículos 74 y 118 (inciso 8) de la Constitución Política del Perú y las normas IV y VIII del título preliminar del Código Tributario, ello vinculada a la interpretación y aplicación del numeral 3 del inciso b) del artículo 22 del Reglamento de LIR.

Al respecto, la Sala Suprema analizó los dispositivos legales cuya infracción se alegaba, nos referimos a los artículos 74 y 118 (inciso 8) de la Constitución y las normas IV y VIII del título preliminar del Código Tributario, así como los artículos que regulan la depreciación tributaria como el literal f) del artículo 37 y el artículo 38 de la LIR y el artículo 22 del Reglamento de la LIR, a partir de los cuales determinó lo siguiente:

(…), esta Sala Suprema verifica que, de la interpretación conjunta del literal f) del artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta y del numeral 3 del inciso b) del artículo 22 del reglamento de dicha norma, **no es posible concluir que las maquinarias y equipos cuya depreciación se**

pretende deben ser de uso exclusivo e imprescindibles para la actividad minera.

2.30.En tal sentido, esta Sala Suprema advierte que la sentencia de vista **ha aplicado extensivamente** el inciso b) del numeral 3 del artículo 22 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, puesto que **dicha norma no exige que las maquinarias y equipos deben ser de uso exclusivo para la actividad minera y que deben tener la calidad de "necesarios e imprescindibles" para dicha actividad**. En efecto, de conformidad con la norma VIII del título preliminar del Código Tributario **no puede extenderse la aplicación de la norma a supuestos no contemplados por esta**. De otro lado, tanto en la instancia administrativa como judicial, la administración no demostró que las maquinarias y equipos estuvieron destinados a una finalidad distinta a la actividad minera. (el resaltado es nuestro)

Como se puede apreciar de la cita expuesta, la Corte Suprema determina que de la interpretación de las normas **no es posible concluir que las maquinarias y equipos cuya depreciación se pretende deban ser de uso exclusivo e imprescindibles para la actividad minera.**

En esa línea, en el referido caso, la Corte Suprema concluyó que la demandante sí acreditó que los bienes califican como maquinaria y equipo utilizados para la actividad minera y que les corresponde la tasa del 20%. Por lo tanto, declaró fundado el recurso de casación por la infracción normativa del principio de reserva de ley.

Cabe resaltar que, con relación a la documentación presentada la administración (SUNAT y Tribunal Fiscal) no demostró que las maquinarias y equipos estuvieron destinados a una finalidad distinta a la actividad minera. Además, con relación a la valoración probatoria la Sala Suprema advirtió inconsistencias por la sentencia de vista, ya que, esta basó sus conclusiones en un análisis parcial del Tribunal Fiscal sobre algunos equipos y extendió esa conclusión a los 335 bienes del activo fijo, sin un análisis valorativo específico sobre la naturaleza y funcionalidad de cada uno de ellos.

Firmado Digitalmente por: CHARCA HUASCUPE Victor Tito FAU 20131370645 soft
Fecha: 14/02/2024 12:13:59 COT
Motivo: En señal de conformidad

Tribunal Fiscal

Nº 01396-2-2024

EXPEDIENTE Nº	:	392-2016
INTERESADO	:	
ASUNTO	:	Impuesto a la Renta y Multas
PROCEDENCIA	:	Arequipa
FECHA	:	Lima, 9 de febrero de 2024

VISTA la apelación interpuesta por con R.U.C. Nº contra la Resolución de Intendencia Nº emitida el 22 de setiembre de 2015 por la Intendencia Regional Arequipa de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° y las Resoluciones de Multa N° giradas por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2012, Tasa Adicional del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2012 y la comisión de las infracciones tipificadas en los numerales 2, 3 y 5 del artículo 175°, numeral 2 del artículo 176°, numeral 5 del artículo 177° y el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la Administración señala que como resultado de la fiscalización realizada a la recurrente, determinó el Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, por presunción de ventas o ingresos omitidos por patrimonio no declarado o no registrado, además, reparó la base imponible de este impuesto por vacaciones provisionadas no pagadas, exceso de provisión de CTS, gastos ajenos al giro del negocio, exceso de depreciación de edificios y construcciones y exceso de depreciación de otros bienes del activo fijo, asimismo, reparó los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2012, por ventas omitidas, diferencia en la aplicación del coeficiente y por la aplicación del saldo a favor del periodo anterior, además aplicó la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2012, detectó la comisión de las infracciones tipificadas en los numerales 2, 3 y 5 del artículo 175°, numeral 2 del artículo 176°, numeral 5 del artículo 177° y el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

Que la recurrente sostiene por el reparo a la provisión por vacaciones de su personal que deberían analizarse en base a la información contenida en la cuenta de pasivos donde se establecen las diferencias no pagadas y que resultan reparables para efecto del Impuesto a la Renta, siendo el monto a repararse la suma de S/ 51 171,52, tal como lo indicó en su escrito de respuesta al Requerimiento N° Precisa que la diferencia establecida por la Administración de S/ 68 916,53, obedecen a pagos devengados en el ejercicio 2012, respecto de los cuales no puede ser aplicable la limitación del pago previo para su deducción, debiendo reconocerse su deducibilidad.

Que, por el reparo a la provisión por Compensación por Tiempo de Servicios, indica que la Administración, en el Resultado del Requerimiento N° había aceptado el monto de S/ 42 685,42, como monto del reparo por el exceso de las provisiones de Compensación por Tiempo de Servicios, sin embargo, conforme consta en el Requerimiento se le solicitó nuevamente la sustentación de un reparo cuya determinación ya se encontraba aceptada, por lo que considera que debe dejarse sin efecto tal reparo.

Que en cuanto al reparo por los gastos ajenos al giro del negocio, señala que corresponden a alimento para personal de mina, los cuales constituyen erogaciones necesarias para que su personal pueda cumplir con las actividades que conforman su giro de negocio, por lo que considera que tal gasto configura como condición de trabajo, en tanto que se constituyen como bienes indispensables para viabilizar el desarrollo de la actividad laboral de la empresa, siendo que tales montos fueron entregados

Firmado Digitalmente por CASTAÑEDA ALTAMIRANO Victor Eduardo FAU 20131370645 soft
Fecha: 14/02/2024 11:57:57 COT
Motivo: Soy el autor del documento

Firmado Digitalmente por TERRY RAMOS Carmen Ines FAU 20131370645 soft
Fecha: 14/02/2024 11:00:48 COT
Motivo: Soy el autor del documento

Firmado Digitalmente por TOLEDO SAGASTEGUI Claudia Elizabeth FAU 20131370645 soft
Fecha: 14/02/2024 10:59:58 COT
Motivo: Soy el autor del documento

para el desempeño cabal de la función de sus trabajadores, precisando que tales gastos cumplen con el principio de razonabilidad y proporcionalidad con las operaciones que realizó durante el ejercicio 2012, por tanto, considera que las erogaciones que efectuó por tal concepto debían ser reconocidas como gasto deducible.

Que anota que el reparo a los gastos ajenos al giro del negocio, también comprendía a gastos por representación, que correspondían a las reuniones llevadas a cabo con sus clientes e invitaciones a comer, esto con la finalidad de generar fidelización, siendo que la causalidad de los gastos se encuentra reflejada en el incremento de las operaciones del ejercicio 2012 en comparación con la de los ejercicios anteriores, pues estos gastos tenían como finalidad mejorar la relación de los clientes y potenciales clientes de su empresa, debiendo reconocerse su deducibilidad conforme con lo previsto en el inciso q) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que indica que el reparo a los gastos ajenos al giro del negocio, además comprendía alojamiento de su personal en la ciudad de Arequipa, así como gastos para alimentación de capacitadores, siendo que la capacitación tuvo como fin el lograr que su personal tenga un mejor desempeño en sus labores. Precisa que en la Resolución N° 9484-2-2007, se reconoció la deducibilidad por cursos de capacitación de los trabajadores, siendo que la alimentación de los capacitadores deviene en un gasto conexo al de la capacitación, debiendo reconocerse la causalidad del gasto.

Que anota que el reparo a los gastos ajenos al giro del negocio, también comprendía consumo para oficina y para administración, que correspondían a bienes adquiridos para ser utilizados por su personal administrativo y clientes que se apersonen a sus oficinas, ello en tanto estos bienes corresponden a útiles de oficina y de aseo en su mayoría que tienen por finalidad ayudar a su personal administrativo a cumplir con el correcto desempeño de sus funciones, asimismo los útiles de aseo permiten tener un ambiente de trabajo en condiciones óptimas para continuar con la generación de renta gravada, cumpliéndose así con el principio de causalidad recogida en el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que menciona que el reparo a los gastos ajenos también incluía a los formatos para boletas de pago, que corresponden a los comprobantes de pago requeridos por la empresa para poder emitir comprobantes de pago correspondientes a sus operaciones, por lo que quedaba acreditada su causalidad, en tanto que se encuentra obligada a cumplir con la emisión de los comprobantes de pago en el desarrollo de sus actividades económicas y que le resultaba inverosímil que se le desconozca el gasto aduciendo que los comprobantes de pago no fueron presentados en etapa de fiscalización, sobre todo porque la Administración es la que otorga la autorización de emisión de comprobantes de pago.

Que manifiesta que el reparo a los gastos ajenos además incluía gastos por cumpleaños de sus trabajadores que resultaban deducibles en tanto corresponde a un gasto que contribuye a la formación de un ambiente propicio para la productividad del personal, deducibilidad reconocida en la Resolución N° 1687-1-2005. Asimismo, anota que también estaba conformada por alimentación de reunión con personal de Compañía la cual constituye un gasto de representación al tener por finalidad lograr un ambiente adecuado para las reuniones de naturaleza comercial con uno de sus principales clientes, buscando lograr una fidelización.

Que señala que los gastos ajenos también estaban conformados por alimentos de sus trabajadores destacados a Compañía envíos de escaner a Calama, alquileres de carpa para sus trabajadores, alojamiento del personal de la empresa Compañía y del personal de su empresa matriz ubicada en Chile, alojamiento de su personal administrativo por el desempeño de sus labores, celebración del día del trabajador, celebración de cumpleaños de sus trabajadores, alimentación del personal que capacitó a sus trabajadores, alimentación de su personal destacado por visita técnica a Antamina, alojamiento de su personal en la ciudad de Arequipa, gastos de representación en Expomin, suministros para sus trabajadores, gastos por reuniones con su personal, alimentación de su personal enviado a sus oficinas de Arequipa, adquisición de una impresora HP Multimedia, alimentación de su personal destacados a diversos proyectos mineros, los cuales se encuentran vinculados al giro de su negocio, por lo que considera que debe aceptarse los gastos.

Que por el reparo al exceso de depreciación de edificios y construcciones y otros bienes del activo fijo, anota que la depreciación de la prensa vulcanizada seccional desarmada y la grúa Fassu, se realizó en atención a lo establecido en el inciso b) del artículo 22° del Reglamento de a Ley del Impuesto a la Renta,

por lo que le era aplicable una tasa de depreciación del 20%. Precisa que la prensa vulcanizada es utilizada para producir los empalmes de las fajas transportadoras del mineral dentro de la mina y que su uso se hace efectivo dentro de la misma, por lo tanto, siendo que el empalme de las fajas transportadoras realizado a través de la prensa vulcanizadora se constituye como una actividad especializada y cuyo uso se encuentra directamente vinculado a la actividad mineral, le resulta una tasa de depreciación del 20%.

Que, por la determinación sobre base presunta, argumenta que la Administración contaba con elementos suficientes para determinar el reparo correspondiente a las facturas registradas con error como cuentas por pagar, debiendo haber procedido con el reparo respecto a los montos contenidos en los referidos comprobantes de pago. Precisa que como era posible que la Administración aduzca la existencia de duda sobre la información contable, si fue quien realizó la verificación, validación y determinación de los reparos que supuestamente justifican la determinación sobre base presunta, por lo que concluye que no existió duda alguna respecto al reparo imputado, careciendo de sustento que se pretenda efectuar la determinación por base presunta.

Que afirma que la Administración está efectuando una doble determinación de deuda tributaria por concepto de renta sobre el mismo ejercicio 2012, pues realizó una determinación sobre base presunta y una sobre base cierta, siendo que en la Resolución N° 3224-2-2007 se estableció que no cabía la posibilidad de efectuar una determinación sobre base presunta cuando la misma generaba una distorsión en la imposición.

Que añade que la Administración recurre a 2 extremos distintos para efecto de sustentar la determinación sobre base presunta, como es el citar los numerales 2 y 8 del artículo 64° del Código Tributario, lo que constituye una clara contravención del derecho de defensa, en tanto no existe certeza del sustento legal respecto al cual recaen las afirmaciones de la Administración, por lo que considera que dicha determinación deviene en nula ya que se afectaron las garantías establecidas a su favor. Añade que la ficción legal que realizó la Administración derivó en una absoluta violación del principio de capacidad contributiva, pues ante el error contable materializado en el equivocado registro de un gasto ya cancelado, se pretende aplicar la presunción de ingresos omitidos, contraviniendo en forma absoluta el citado principio, siendo que debió aplicarse sobre el monto del gasto indebidamente contabilizado y sobre ello aplicar la determinación de la renta imponible, no resultando procedente que se aplique la presunción por ingresos omitidos cuando es la misma Administración la que ha verificado que la diferencia patrimonial generada por el error ascendía a S/ 102 926,87. Adicionalmente señala que la Administración menciona como fundamento de hecho el supuesto descrito en el inciso 4 del indicado artículo 64°.

Que afirma, respecto al proveedor Fabricaciones que en tanto la información ha sido validada por la Administración, el error en la contabilización no generó dudas respecto a la información contenida en la contabilidad, por lo que dicha data también debió ser tomada en cuenta al momento de establecer el saldo de cuentas por pagar, ya que ello implicaría una variación del mismo.

Que en cuanto a la Resolución de Determinación N° señala que en ella se consignó que se sustenta en los Resultados de los Requerimientos N° y que se adjuntaba un anexo, sin embargo, dicho anexo no se encuentra en el expediente, lo cual supone una afectación a su derecho de defensa.

Que en el presente caso, como resultado del procedimiento de fiscalización iniciado a la recurrente con Carta N° y Requerimiento N° (folios 1292, 1293 y 1310), la Administración determinó el Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, por presunción de ventas o ingresos omitidos por patrimonio no declarado o no registrado, además reparó la base imponible del citado Impuesto por vacaciones provisionadas no pagadas, exceso de provisión de Compensación por Tiempo de Servicios - CTS, gastos ajenos al giro del negocio, exceso de depreciación de edificios y construcciones y exceso de depreciación de otros bienes del activo fijo, adicionalmente reparó los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2012, por ventas omitidas, diferencias en la aplicación del coeficiente para la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta y por haber consignado un saldo a favor del ejercicio anterior superior al que correspondía, asimismo, aplicó la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2012, y detectó la comisión de las infracciones tipificadas en los numerales 2, 3 y 5 del artículo 175°, numeral 2 del artículo 176°, numeral 5

del artículo 177° y el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, lo que originó la emisión de los valores impugnados.

Resolución de Determinación N° **Impuesto a la Renta del ejercicio 2012**

Vacaciones provisionadas no pagadas

Que el inciso a) del artículo 34° del precitado Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, establece que son rentas de quinta categoría las obtenidas por concepto del trabajo personal prestado en relación de dependencia, tales como sueldos, salarios, asignaciones, gratificaciones, aguinaldos y, en general, toda retribución por servicios personales.

Que por su parte el inciso v) del artículo 37° de la citada ley, señala que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deduciría de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no estuviera expresamente prohibida por esta ley, indicándose que los gastos o costos que constituyeran para su perceptor rentas de segunda, cuarta o quinta categoría podrían deducirse en el ejercicio gravable a que correspondían cuando hubieran sido pagados dentro del plazo establecido por el reglamento, para la presentación de la declaración jurada correspondiente a dicho ejercicio

Que sobre el particular, este Tribunal en la Resolución N° 07719-4-2005 de 16 de diciembre de 2005, publicada en el diario oficial "El Peruano" con carácter de precedente de observancia obligatoria, ha establecido que las remuneraciones vacacionales, dada su condición de tales y por tanto de rentas de quinta categoría, son deducibles como gasto de conformidad con lo dispuesto en el inciso v) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta; esto es, en el ejercicio gravable a que correspondan cuando hayan sido pagadas dentro del plazo establecido por el reglamento para la presentación de la declaración correspondiente a dicho ejercicio.

Que mediante el punto 3 del Requerimiento N° (folio 1014), la Administración comunicó a la recurrente que de la verificación de la documentación contable verificó que registró un monto de S/ 118 496,34 por provisión de vacaciones, asimismo, según lo anotado en su Libro Mayor y Libro Caja, los pagos que realizó por dicho concepto ascendían a un total de S/ 49 579,81, quedando pendiente un pago de S/ 68 916,53, conforme con el detalle del Anexo N° 1 (folio 1010), por lo que solicitó que sustentara el saldo pendiente de pago de las provisiones de las vacaciones por pagar.

Que en respuesta, con escrito de 29 de setiembre de 2014 (folios 985 a 992), la recurrente señaló que las vacaciones al personal debían de analizarse no solamente cruzando las cuenta contra la en sus respectivos cargos y abonos, sino por la cuenta de pasivo que genera diferencias no pagadas y que son reparables para efectos del Impuesto a la Renta, tal como se desprendía de cuadro que adjuntó a su escrito, donde establecía una diferencia de S/ 51 171,52 como reparo del ejercicio 2012 al existir pasivos no cancelados en virtud del inciso v) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, precisando que la diferencia establecida por la Administración de S/ 68 916,53, obedecían a pagos devengados en el ejercicio 2012 y cancelados en el mismo periodo, no habiendo quedado como un saldo por pagar al cual se le podía aplicar la limitación de las rentas de Quinta Categoría no pagadas.

Que en el punto 3 del Resultado del Requerimiento N° (folios 1000 y 1001), la Administración dejó constancia de lo indicado por la recurrente y señaló que según sus libros contables, registró un monto total de provisión de vacaciones por pagar – Cuenta del ejercicio 2012 del Libro Mayor, el importe de S/ 118 496,34, siendo que de este monto solamente era deducible los importes pagados hasta el vencimiento de la declaración anual del ejercicio 2012, según lo dispuesto en el inciso v) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, en ese sentido, verificó que los pagos realizados por dicho concepto en la Cuenta ascendían a S/ 49 579,81 (Libro Caja y Bancos y Libro Mayor), quedando una diferencia por pagar de S/ 68 916,53, sin embargo la recurrente se limitó a señalar que el monto a reparar era el saldo de la cuenta sin adjuntar documentación alguna.

Que, en atención a lo expuesto, procedió a reparar el importe de S/ 68 916,53, por provisiones de vacaciones no pagadas para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio fiscalizado.

Que de las normas antes glosadas se tiene que para deducir el gasto correspondiente a vacaciones de los trabajadores, debe cumplirse con su pago hasta el vencimiento del plazo para la presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta.

Que, al respecto, se puede advertir de la documentación presentada por la recurrente, que obra en autos, que esta no ha acreditado el pago de las remuneraciones vacacionales por el monto de S/ 68 916,53 hasta la fecha de vencimiento del plazo para la presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, lo que constituye un requisito para su deducción de conformidad con lo previsto en el inciso v) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que cabe mencionar que si bien la recurrente proporcionó un cuadro donde señaló que los pasivos no cancelados por la provisión de vacaciones ascendieron a S/ 51 171,52, no explicó ni proporcionó documentación alguna que permitiera verificar los datos consignados en dicho cuadro, por tanto, la recurrente no acreditó que hubiera pagado el total o parte del monto reparado por la suma de S/ 68 916,53 hasta la fecha de vencimiento del plazo para la presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012.

Que, en consecuencia, corresponde mantener el mencionado reparo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Exceso de provisión de Compensación por Tiempo de Servicios - CTS

Que el primer párrafo del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, señala que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta, los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto, la deducción no esté expresamente prohibida por la citada ley.

Que de acuerdo con el inciso j) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, son deducibles las asignaciones destinadas a constituir provisiones para beneficios sociales, establecidas con arreglo a las normas legales pertinentes.

Que, por su parte, el artículo 2° del Texto Único Ordenado de la Ley de Compensación por Tiempo de Servicios, aprobado por Decreto Supremo N° 001-97-TR, establece que la citada compensación se devenga desde el primer mes de iniciado el vínculo laboral, debiendo ser depositada semestralmente en la institución elegida por el trabajador.

Que el artículo 9° de la citada norma establece que es remuneración computable la remuneración básica y todas las cantidades que regularmente perciba el trabajador, en dinero o en especie como contraprestación de su labor, cualquiera sea la denominación que se les dé, siempre que sean de su libre disposición, incluyéndose en este concepto el valor de la alimentación principal cuando es proporcionada en especie por el empleador, excluyéndose los conceptos contemplados en los artículos 19° y 20° de la misma norma.

Que el artículo 10° del precitado dispositivo, señala que la remuneración computable para establecer la compensación por tiempo de servicios de los trabajadores empleados y obreros, se determina sobre la base del sueldo o treinta jornales que perciba el trabajador según el caso, en los meses de abril y octubre de cada año, respectivamente, y comprende los conceptos remunerativos señalados en el artículo 9° antes citado.

Que mediante el punto 2 del Requerimiento N° (folios 1095/vuelta), la Administración solicitó a la recurrente que presentara un análisis mensual detallado por trabajador, correspondiente al cálculo de la Compensación por Tiempo de Servicios (Cuenta Beneficios Sociales – CTS), por el monto total ascendente a S/ 174 201,00, monto que se encuentra consignado en el Libro Diario y Mayor y en el Balance de Comprobaciones presentado en la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, adjuntando la documentación sustentatoria.

Que en respuesta, con escrito del 13 de agosto del 2014 (folios 1086 a 1088), la recurrente señaló que adjuntaba los respectivos análisis, precisando que la documentación sustentatoria de las provisiones mensuales se aplicaban sobre los conceptos remunerativos afectos a los beneficios laborales de compensación en virtud de lo establecido en el Decreto Legislativo N° 650.

Que en el punto 2 del Resultado del Requerimiento N° (folio 1089), la Administración señaló que la recurrente presentó un reporte donde se consigna el importe mensual por trabajador de los abonos realizados por el concepto de Compensación por Tiempo de Servicios y un análisis de reparos de beneficios laborales 2012, sin embargo, no se desprendía el cálculo mensual por trabajador del importe provisionado por la CTS, información que había sido requerida, por lo que incurrió en la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 177° del Código Tributario.

Que mediante el Requerimiento N° (folio 1027), la Administración reiteró a la recurrente que presentara la información solicitada en el Requerimiento N°

Que en respuesta, con escrito de 28 de agosto de 2014 (folios 1023 y1024), la recurrente señaló que adjuntaba la información solicitada, precisando que uno de los típicos beneficios sociales que se conocen en materia tributaria es el pago denominado Compensación por Tiempo de Servicios, el cual se puede devengar mes a mes y se debe realizar el depósito de la misma en los meses de mayo y noviembre de cada año, en ese sentido, no existe una obligación de tipo tributario que determine que el pago de la CTS en los periodos señalados anteriormente sea necesario para su deducción del gasto en la determinación de la renta neta de Tercera Categoría, motivo por lo cual bastaría la provisión contable para poder realizar la deducción, no requiriéndose el pago como ocurre con el caso de lo señalado en el literal v) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en el Resultado del Requerimiento N° (folio 1025), la Administración señaló que la recurrente cumplió con proporcionar el análisis mensual detallado por trabajador correspondiente al cálculo de la Compensación por Tiempo de Servicios, donde consignó la información por trabajador de la remuneración básica, remuneración adicional, la gratificación, base para calcular CTS y provisión por trabajador. Asimismo, dejó constancia que la recurrente indicó que la provisión real es de S/ 131 515,21 y al haber provisionado como gasto el importe de S/ 174 200,69 determinó el monto de S/ 42 685,24 como reparo, en consecuencia, subsanó la infracción establecida en el inciso 5 del Artículo 175° del Código Tributario.

Que mediante el punto 4 del Requerimiento N° (folio 1013), la Administración comunicó a la recurrente que de la documentación proporcionada, verificó que registró un monto total de S/ 174 200,69 por provisiones por Compensación por Tiempo de Servicios, sin embargo, según el cálculo efectuado conforme con los artículos 9°, 11° y 16° de la Ley de Compensación por Tiempo de Servicios, y en base a las planillas electrónicas PDT determinó el monto de S/ 91 436,87, como provisión total de la CTS del ejercicio 2012, existiendo una provisión en exceso de S/ 82 763,82. Precisó que los detalles de las provisiones realizadas en el Libro Diario se encuentran en el Anexo 2 (folio 1009) y el detalle del cálculo de la Administración en el Anexo N° 3 (folios 1007 y 1008).

Que, por lo expuesto, requirió que sustentara el exceso de la provisión de la CTS, adjuntando la documentación sustentatoria, caso contrario procedería a repararla.

Que en respuesta, con escrito del 29 de setiembre de 2014 (folios 990 a 992), la recurrente señaló que según el Resultado del Requerimiento N° la Administración aceptó efectuar el reparo por el monto de S/ 42 685,24 y que en el Requerimiento N° se le indicó una provisión en exceso de S/ 82 763,82, sin indicar como se llegó a ese monto, y que se le requería nuevamente sustentar la provisión de la CTS sin tener en cuenta que ya cerró un requerimiento sobre dicha provisión, dándolo por aceptado.

Que en el punto 4 del Resultado del Requerimiento N° (folio 1000), la Administración señaló que en el Requerimiento N° se solicitó un análisis mensual por trabajador correspondiente al cálculo de la CTS a fin de subsanar la infracción cometida tipificada en el numeral 5 del artículo 177° del Código Tributario. Asimismo, en el resultado del mencionado requerimiento, se señaló que la contribuyente cumplió con presentar la información solicitada y por tanto subsanó la infracción; además, en el resultado del requerimiento se consignó, entre otros, que en el escrito de respuesta la contribuyente indicaba el importe de S/ 42 685,24 como monto a reparar por exceso de dicha provisión, sin embargo, en ningún documento manifestó que el reparo ascendería a ese monto, precisando que el requerimiento es una solicitud de información para validar la provisión de la CTS, no es un requerimiento de sustentación para efectos de determinar reparos.

Que agregó que en el Requerimiento N° se indicó claramente que la provisión según el contribuyente es de S/ 174 200,69 y la determinación según SUNAT es de S/ 91 436,87, por lo que solicitó que sustentara la diferencia de S/ 82 763,82 como exceso de provisión. Asimismo, se adjuntaron los Anexos N° 02 y N° 03 donde se detallan los asientos de la provisión realizados por la contribuyente y el cálculo de la SUNAT respectivamente, siendo que en el Anexo N° 03 del cálculo según SUNAT, se detallan el nombre del trabajador, la base de cálculo, que está conformada por la remuneración básica más 1/6 de la gratificación, y la provisión mensual por trabajador, además, mensualmente se totalizan la base de cálculo y la provisión de CTS y por último, se totalizó por todo el ejercicio 2012 la base de cálculo y la provisión de la CTS determinándose el monto de S/ 91 436,87 como provisión total del ejercicio 2012.

Que, por lo expuesto, señaló que se desvirtuaban los argumentos de la recurrente y al no haber presentado documentación que sustentará el monto observado, procedía a reparar el exceso de la provisión de la CTS para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta Anual del ejercicio fiscalizado.

Que de la documentación contable que proporcionó la recurrente durante el procedimiento de fiscalización, se tiene que la recurrente registró un importe de S/ 174 200,69 por provisiones por Compensación por Tiempo de Servicios - CTS, tal como se detalló en el Anexo N° 2 del Requerimiento N° (folio 1009), no obstante, la Administración, considerando las planillas electrónicas y las boletas de pago que presentó la recurrente, procedió a calcular las provisiones de la CTS del ejercicio 2012, cuyo detalle obra en el Anexo N° 3 (folios 1007 y 1008), determinando un monto de S/ 91 436,87, cálculo que ha sido verificado por esta instancia y se aprecia que se encuentra arreglado a ley, por tanto, se advierte una diferencia de S/ 82 763,82.

Que de autos no se aprecia que la recurrente hubiera presentado elementos probatorios que permitan sustentar el exceso de las provisiones por Compensación por Tiempo de Servicios de S/ 82 763,82, que anotó en sus registros contables, por lo que no correspondía aceptar su deducción, por tanto, corresponde mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

Que lo señalado respecto a que la Administración en el Resultado de Requerimiento N° había aceptado el monto de S/ 42 685,42, como monto del reparo por el exceso de las provisiones de Compensación por Tiempo de Servicios, carece de sustento, por cuanto de la revisión del citado resultado, no se advierte que la Administración observara las provisiones de las CTS, pues únicamente se limitó a dejar constancia de lo que la propia recurrente indicó en su escrito, sin que llegara a establecer alguna provisión de CTS en exceso, lo cual recién se realizó con la emisión del Requerimiento N° exceso que conforme con lo antes expuesto no fue sustentado por la recurrente; debiendo precisarse, a título ilustrativo, que el acto administrativo que contiene el reparo, es la resolución de determinación, siendo los requerimientos y sus resultados documentos preparatorios que pueden contener apreciaciones iniciales que no son las que necesariamente sustenten finalmente un reparo contenido en la resolución de determinación[1].

Gastos ajenos al giro del negocio

Que el artículo 37° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, dispone que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley.

Que de acuerdo con el inciso ll) del citado artículo, son deducibles los gastos y contribuciones destinados a prestar al personal servicios de salud, recreativos, culturales y educativos, así como los gastos de enfermedad de cualquier servidor.

Que el inciso q) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta establece que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría también son deducibles los gastos de representación propios del giro o negocio, en la parte que, en conjunto, no exceda del 0,5% de los ingresos brutos, con un límite máximo de 40 Unidades Impositivas Tributarias.

[1] Tal como lo ha señalado este Tribunal en la Resolución N° 07330-2-2017.

Que al respecto, según el inciso r) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por el Decreto Legislativo N° 970, son deducibles para la determinación del Impuesto a la Renta, los gastos de viaje por concepto de transporte y viáticos que sean indispensables de acuerdo con la actividad productora de renta gravada, precisándose que la necesidad del viaje quedará acreditada con la correspondencia y cualquier otra documentación pertinente y los gastos de transporte con los pasajes, siendo que los viáticos comprenden los gastos de alojamiento, alimentación y movilidad, los cuales no podrán exceder del doble del monto que, por ese concepto, concede el Gobierno Central a sus funcionarios de carrera de mayor jerarquía.

Que por su parte, el inciso m) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta indica que a efecto de lo previsto en el inciso q) del artículo 37° en mención, se consideran gastos de representación propios del giro del negocio: 1. Los efectuados por la empresa con el objeto de ser representada fuera de las oficinas, locales o establecimientos, y 2. Los gastos destinados a presentar una imagen que le permita mantener o mejorar su posición de mercado, incluidos los obsequios y agasajos a clientes. Precisa que no se encuentran comprendidos en el concepto de gastos de representación, los gastos de viaje y las erogaciones dirigidas a la masa de consumidores reales o potenciales, tales como los gastos de propaganda.

Que el último párrafo de la citada norma precisa que para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente éstos deben ser normales para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, generalidad para los gastos a que se refieren los incisos I), II) y a.2) de dicho artículo, entre otros.

Que de las normas glosadas, se advierte que para que un gasto sea deducible para efecto del Impuesto a la Renta, este debe de cumplir con el principio de causalidad, que es la relación existente entre el egreso y la generación de la renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora, noción que debe analizarse considerando los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, atendiéndose a la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente, de acuerdo con el criterio adoptado por este Tribunal en las Resoluciones N° 05510-8-2013 y N° 10673-1-2013, entre otras.

Que este Tribunal en las Resoluciones N° 00692-5-2005 y N° 07707-4-2004, ha establecido que todo ingreso debe estar relacionado directamente con gastos cuya causa sea la obtención de renta o el mantenimiento de su fuente productora, por lo que un gasto será deducible si existe relación de causalidad entre éste y la renta generada o el mantenimiento de la fuente productora, asimismo, su necesidad debe ser analizada, en cada caso en particular, considerándose criterios de razonabilidad y proporcionalidad, tales como que sean normales al giro del negocio o que mantengan cierta proporción con el volumen de las operaciones, entre otros, pues la adquisición de un mismo bien podría constituir un gasto deducible para una actividad, mientras que para otra no.

Que de acuerdo con el criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° 02607-5-2003 y N° 08318-3-2004, para que un gasto se considere necesario se requiere que exista una relación de causalidad entre los gastos producidos y la renta generada, debiendo evaluarse la necesidad del gasto en cada caso.

Que este Tribunal ha señalado en las Resoluciones N° 02565-3-2003 y N° 07111-8-2014, que la relación de causalidad debe encontrarse sustentada, entre otros, con los documentos que acrediten fehacientemente el destino del gasto y, de ser el caso, sus beneficiarios y en la Resolución N° 04831-9-2012, ha señalado que la carga de la prueba recae en el contribuyente, por lo que es a éste a quien le corresponde acreditar el cumplimiento de los requisitos exigidos por la Ley del Impuesto a la Renta, con los medios probatorios que considere idóneos y puedan causar certeza.

Que respecto a la condición de trabajo, este Tribunal ha dejado establecido en reiterados pronunciamientos, tales como las Resoluciones N° 8729-5-2001 y N° 1215-5-2002, que se entiende por condición de trabajo a los bienes o pagos indispensables para viabilizar el desarrollo de la actividad laboral, montos que se entregan para el desempeño cabal de la función de los trabajadores, sean por concepto de movilidad, viáticos, representación, vestuario, entre otros, siempre que razonablemente cumplan tal objeto y no constituyan un beneficio o ventaja patrimonial para el trabajador.

Que mediante el punto 5 del Requerimiento N° (folio 1013/vuelta), la Administración comunicó a la recurrente que de la revisión efectuada a sus comprobantes, libros y registros contables, observó la existencia de diversos gastos registrados (consumo de alimentos, compra de víveres, alojamiento), que no guardan relación directa ni indirecta con la generación y/o mantenimiento de la fuente generadora de ingresos, por lo que solicitó que sustentara los motivos por los cuales utilizó el gasto de dichos comprobantes de pago, detallados en el Anexo N° 4 (folios 1004 a 1006).

Que en el punto 5 del Resultado del Requerimiento N° (folios 999 y 1000), la Administración señaló que la recurrente presentó un cuadro donde señaló que el reparo de la Administración ascendió a S/ 61 221,88 y el monto que adicionó en sus declaraciones juradas del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, fue de S/ 33 764,38, por lo que la diferencia a reparar era de S/ 27 457,50, por lo que se desprendía que según la recurrente parte de los gastos observados habían sido adicionados vía declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012.

Que agregó, que verificó en el análisis de las adiciones y deducciones del Impuesto a la Renta presentada en respuesta del Requerimiento N° que la recurrente adicionó una serie de gastos por diferentes conceptos, sin embargo, no consignó información sobre el número y serie de comprobante de pago, RUC y nombre del proveedor, por tanto, determinó que no es posible relacionar los gastos contenidos en los cuadros de la recurrente con los gastos adicionados vía declaración jurada anual, pues en el análisis de adiciones y deducciones no se contaba con información sobre el proveedor ni del comprobante de pago adicionado, es decir no existía un campo común en la documentación presentada por la recurrente ni en el análisis de adiciones que permita identificar si los gastos observados fueron adicionados por la recurrente.

Que precisó que la recurrente contó con la información contable y los elementos necesarios para establecer la vinculación entre los gastos observados y los gastos adicionados, sin embargo, no presentó información ni documentación que permita validar sus argumentos, por lo tanto, concluyó que no sustentó la causalidad de los gastos de comprobantes de pago detallados en el Anexo N° 4 del Requerimiento N° por lo que procedió a reparar tales gastos.

Que del Anexo N° 4 al Requerimiento N° (folios 1004 a 1006), se aprecia que la Administración observó los comprobantes de pago que sustentaron los gastos de la recurrente durante el ejercicio 2012, por concepto de víveres, consumo de alimentos y alojamiento.

Que al respecto, si bien la recurrente sostiene en las instancias de reclamación y apelación que los citados gastos eran necesarios para que realizara sus actividades, pues constituían gastos de representación, recreativos y de viaje, no se advierte de autos que hubiera presentado documentación alguna que permita acreditar sus afirmaciones, por lo que no es posible verificar su destino ni los beneficiarios, siendo que por el contrario durante el procedimiento de fiscalización aquella indicó que parte de los gastos observados ya habían sido adicionados en su declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, sin embargo, tampoco presentó documentación que evidenciara ello.

Que, en tal sentido, toda vez que la recurrente no cumplió con presentar documentación que acreditara que las adquisiciones reparadas fueron destinadas a sus operaciones gravadas, no sustentó el criterio de causalidad a que se refiere el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, no obstante haber sido debidamente requerida para tal efecto, por lo que el reparo formulado se encuentra arreglado a ley, por tanto, corresponde confirmar la apelada en este extremo.

Que resulta importante precisar que la acreditación de la relación de causalidad de un egreso con la generación de la renta o el mantenimiento de la fuente que exige la Ley del Impuesto a la Renta, debe ser sustentada no solo a un nivel conceptual, sino en cada caso en particular, aportando las pruebas necesarias del efectivo uso o destino de las adquisiciones, ya que no basta con alegar que estos pueden tener una teórica o abstracta relación de causalidad con la generación de renta o el mantenimiento de la fuente productora para pretender deducirlos de la renta bruta, sino que se requiere acreditar que efectivamente la tuvieron, en un período determinado, en un caso específico, criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° 02607-5-2003 y N° 08318-3-2004, en ese sentido, las afirmaciones de la recurrente por sí solas no resulta suficientes para acreditar la causalidad de los gastos observados.

Exceso de depreciación de edificios y construcciones y de otros bienes del activo fijo

Que el inciso f) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, señala que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley, en consecuencia, resultan deducibles las depreciaciones por desgaste u obsolescencia de los bienes del activo fijo, de acuerdo con las normas establecidas.

Que el artículo 38° de la citada ley señala que el desgaste o agotamiento que sufran los bienes del activo fijo que los contribuyentes utilicen en negocios, industria, profesión u otras actividades productoras de rentas gravadas de tercera categoría, se compensará mediante la deducción por las depreciaciones admitidas en esta ley, siendo además que las depreciaciones se aplicarán a los fines de la determinación del impuesto y para los demás efectos previstos en normas tributarias, debiendo computarse anualmente y sin que en ningún caso puedan hacerse incidir en un ejercicio gravable depreciaciones correspondientes a ejercicios anteriores.

Que de acuerdo con el artículo 39° de la referida Ley del Impuesto a la Renta, modificado por la Ley N° 29342, los edificios y construcciones se depreciarían a razón del 5% anual; asimismo, y conforme con el artículo 40° de la mencionada ley, los demás bienes afectados a la producción de rentas gravadas se depreciarían aplicando, sobre su valor, el porcentaje, que al efecto establezca el reglamento.

Que la Tabla contenida en el inciso b) del artículo 22° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, modificado por Decreto Supremo N° 194-99-EF, prevé que los demás bienes afectados a la producción de rentas gravadas de la tercera categoría se depreciarían aplicando los siguientes porcentajes anuales: 1) Ganado de trabajo y reproducción; y redes de pesca: Hasta 25%; 2) Vehículos de transporte terrestre (excepto ferrocarriles); y hornos en general: Hasta 20%; 3) Maquinaria y equipo utilizados por las actividades minera, petrolera y de construcción; excepto muebles, enseres y equipos de oficina: Hasta 20%; 4) Equipos de procesamiento de datos: Hasta 25%; 5) Maquinaria y equipo adquirido a partir del 1 de enero de 1991: Hasta 10%; y 6) Otros bienes del activo fijo: Hasta 10%.

Que en las Resoluciones N° 07724-2-2005 y N° 06154-1-2009 este Tribunal ha señalado que, a efecto de establecer la tasa máxima de depreciación permitida, debe tenerse en cuenta las características del bien, las cuales no varían o se pierden por la forma en que se realizó su contabilización.

Que mediante la Resolución N° 07724-2-2005, este Tribunal ha señalado que, atendiendo a las normas del Impuesto a la Renta, uno de los elementos considerados a efecto de la depreciación de los bienes que conforman el activo fijo es la vida útil del bien, sobre la cual se distinguen los "edificios y construcciones" y los "demás bienes afectados a la producción de rentas gravadas", comprendiendo el primer grupo bienes con una vida útil relativamente larga en comparación con la del segundo grupo, para el cual se acepta que podría tener una vida útil mucho más corta que los "edificios y construcciones".

Que mediante el punto 8 del Requerimiento N° (folio 1012), la Administración comunicó a la recurrente que de la verificación del Libro Diario, Libro Mayor y Registro de Activos Fijos, observó que depreció aplicando tasas superiores a lo establecido en los artículos 38° y 39° de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que requirió que sustentara los motivos por los cuales utilizó la tasa del 20% en la depreciación de edificios y construcciones cuando la tasa máxima era del 5%, caso contrario se repararía el importe de S/ 12 435,00 para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta.

Que mencionó que también observó que la recurrente tenía algunos bienes del activo fijo (grúa hidráulica, vulcanizadora seccional, activación de prensa vulcanizadora), que fueron depreciados a una tasa del 20%, sin embargo, tales bienes fueron utilizados para mantenimiento de fajas transportadoras de mineral, actividad que está considerada en la clase Reparación de maquinaria, división 33 de la sección Industrias Manufactureras en la Clasificación Industrial Internacional Uniforme de todas las actividades económicas (CIIU), por tanto, las actividades realizadas no se encontraban en la sección Explotación de minas y canteras, consecuentemente, no fueron utilizados en la actividad mineras, debiendo aplicar la tasa de depreciación del 10% que corresponde a otros bienes del activo fijo, por lo que requirió que sustentara dicha observación.

Que, en respuesta, con escrito de 29 de setiembre de 2014 (folios 985 a 992), la recurrente señaló que el exceso de S/ 12 435,00 por la tasa de depreciación aplicada a edificios y otras construcciones en el ejercicio 2012 era aceptada, pues no fue adicionado como reparo en la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012.

Que agregó que en el caso de depreciación de la prensa vulcanizadora seccional desarmada y la grúa hidráulica, discrepaba con la Administración, pues para determinar las depreciaciones era necesario tener en cuenta la naturaleza y uso al cual se destinaban los bienes, tal como se señaló en el Informe N° Agregó que la exposición de motivos del Decreto Supremo N° 219-2007-EF, por la cual se incluyó el último párrafo del inciso b) del artículo 22° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, no hacía referencia a la actividad que debía desarrollar la empresa propietaria de los bienes o el arrendatario de ser el caso, precisándose, en todo caso, que la maquinaria y equipo debía ser destinada exclusivamente a las actividades mineras, petroleras o de construcción.

Que precisó que la maquinaria (vulcanizadora), tiene como única actividad el realizar los empalmes de las fajas transportadoras del mineral dentro de la misma mina, siendo que su actividad no consiste en la construcción o mantenimiento de las fajas, sino en la ubicación de la faja y el empalme de éstas en caso sea necesario y que la maquinaria es utilizada en la misma mina. Añadió que la Ley del Impuesto a la Renta como su reglamento no ha establecido que debía entenderse por actividades mineras, petroleras o de construcción, por lo que se debía de tomar como referencia a lo establecido en la CIIU Revisión en ese sentido, consideraba que el empalme de las fajas transportadoras de mineral, constituía una actividad especializada y vinculada con la explotación de minas y canteras, ya que se debía de tener en cuenta que no consistía en la fabricación de las citadas fajas o en su mantenimiento, sino en el empalme (unión) y ubicación de las fajas existentes, las que tenían como única finalidad realizar el transporte del mineral producto de la extracción que correspondía a la actividad minera.

Que anotó que por la naturaleza de la maquinaria, ésta se encuentra destinada a las actividades mineras (empalme de fajas de transporte de mineral extraído), y tal es así que era posible acreditar que se encontró permanentemente en la mina (pues es dentro de la misma que desarrolló su actividad), por tanto, quedaba acreditado que la maquinaria fue utilizada de manera exclusiva en las actividades de la minería, en consecuencia, correspondía que la maquinaria (vulcanizadora y grúa), se depreciara aplicando la tasa máxima del 20%. Añadió que el uso de los activos (vulcanizadora y grúa) está relacionado a todas sus operaciones de servicios que se realizan para y con empresas del sector minero en sus actividades de servicios como son, cambio y vulcanizado de fajas, preparación y reparación en frío de empalmes, estudio técnico de fajas, colocación de grapas por rotura de fajas, recorte y empalme vulcanizado de fajas, injerto de empalmes y escaneo de fajas, siendo que el lugar de prestación del servicio generalmente fue en las instalaciones de planta de sus clientes.

Que en el punto 8 del Resultado del Requerimiento N° (folios 998 y 999), la Administración indicó que la recurrente reconoció lo referido al exceso de provisión de la depreciación correspondiente a edificios y otras construcciones. En lo que respecta a la depreciación de los activos fijos observados, señaló que el artículo 40° de la Ley del Impuesto a la Renta, indicaba que los bienes diferentes a edificios y construcciones se depreciarían aplicando sobre su valor el porcentaje que al efecto establezca el reglamento, asimismo, el inciso b) del artículo 22° de su reglamento, señalaba como tasas máximas de depreciación, entre otros, el porcentaje de 20% para maquinaria y equipo utilizados por las actividades minera, pesquera y de construcción y 10% para otros bienes del activo fijo, precisando el último párrafo que para la referida tasa del 20% se aplicaría cuando la maquinaria y equipo, incluyendo los cedidos en arrendamiento, haya sido utilizada durante el ejercicio exclusivamente para las actividades minera, petrolera y de construcción.

Que añadió que para depreciar la maquinaria y equipo a una tasa máxima del 20% debe cumplirse con el requisito de que los activos sean utilizados, exclusivamente por la actividad minera durante el periodo fiscalizado, en ese sentido, manifestó que correspondía analizar las definiciones contenidas en la revisión de la Clasificación Industrial Uniforme de todas las actividades económicas, a fin de determinar si las actividades indicadas por la recurrente calificaban como actividad minera, es decir, debían estar contenidas en la sección - Explotación de minas y canteras.

Que señaló que la clase Actividades de apoyo para la explotación de otras minas y canteras de la Sección – Explotación de minas y canteras de la CIIU, comprendía servicios de apoyo a cambio de una retribución o por contrata, necesarios para actividades de las divisiones como servicios de exploración, de drenaje y bombeo, perforaciones de prueba y sondeos de explotación, excluyendo explícitamente las actividades de reparación especializada de maquinaria de extracción, las cuales se encontraban contenidas en la clases

Que anotó que la clase Reparación de maquinaria de la Sección – Industrias manufactureras de la CIIU, comprende entre otros, actividades de reparación y mantenimiento de maquinaria para la minería, la construcción y la extracción de petróleo y gas (viñeta 16 de la clase). Asimismo, indicó que la Real Academia de la Lengua española definía el concepto de mantenimiento como "conjunto de operaciones y cuidados necesarios para que instalaciones, edificios, industrias, entre otros puedan seguir funcionando adecuadamente y el concepto de reparar como arreglar algo que está roto o estropeado.

Que añadió que la recurrente señaló que los activos materia de cuestionamiento eran usados para actividades de servicios relacionadas como fajas transportadoras de metal (cambio, vulcanizado, colocación de grapas por rotura, recorte, empalme vulcanizado, injerto, escaneo, entre otros), actividades que se encontraban comprendidas dentro de los conceptos de mantenimiento y reparación según las definiciones realizadas anteriormente, por lo que concluía que los activos observados realizaron actividades de industrias manufactureras, por tanto debió aplicar la tasa del 10% que correspondía a otros bienes del activo fijo señalado en el artículo 22° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, por tanto, procedería a reparar la depreciación realizada.

Que, de lo expuesto, se tiene que la Administración observó la depreciación de edificios y construcciones, así como otros bienes del activo fijo, al considerar que la recurrente utilizó una tasa mayor a la que le correspondía según las normas tributarias.

Que, respecto a la depreciación de los edificios y construcciones, la recurrente durante el procedimiento de fiscalización reconoció que utilizaba una tasa mayor a la permitida, por lo que resulta aplicable la tasa de depreciación tributaria correspondiente a los edificios y construcciones (5%), en ese sentido, el exceso de depreciación reparado se encuentra arreglado a ley, correspondiendo mantener el reparo efectuado y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que en cuanto a los otros bienes del activo fijo, se tiene que estos comprendían una grúa hidráulica y prensa vulcanizadora, las cuales según la recurrente están relacionados a todas sus operaciones de servicios que se realizan para empresas del sector minero en sus actividades de servicios como son, cambio y vulcanizado de fajas, preparación y reparación en frío de empalmes, estudio técnico de fajas, colocación de grapas por rotura de fajas, recorte y empalme vulcanizado de fajas, injerto de empalmes y escaneo de fajas, por lo que considera que le era aplicable una tasa de depreciación del 20%, sin embargo, la Administración observó la depreciación al considerar que tales activos no fueron utilizados en las actividades mineras, por lo que correspondía depreciarlos con la tasa del 10%.

Que, al respecto, es pertinente señalar que la Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento no contienen una definición para "actividades mineras", terminología usada en el numeral 3 del inciso b) del artículo 22° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que se tiene que recurrir a su significado usual, así como supletoriamente a otros dispositivos legales, de conformidad con la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario[2].

Que el Diccionario de la Lengua Española[3] define "actividades" como el conjunto de operaciones o tareas propias de una persona o entidad, y como "minera", a la excavación que se hace para extraer minerales.

Que, por su parte, la Sección – Explotación de minas y canteras de la Clasificación Internacional Industrial Uniforme (CIIU) de las Naciones Unidas, Revisión indica que tal sección abarcaba la

[2] Norma que señala que, en lo no previsto por el Código Tributario o en otras normas tributarias, podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen; asimismo, supletoriamente se aplicarán los principios del Derecho Tributario o, en su defecto, los principios del Derecho Administrativo y los principios generales del Derecho.

[3] REAL ACADEMIA ESPAÑOLA. Consultado en: http://www.rae.es.

[4] Ver en: https://www.ineı.gob.pe/media/MenuRecursivo/publicaciones_digitales/Est/Lib0883/Libro.pdf

extracción de minerales que se encuentran en la naturaleza en estado sólido (carbón y minerales), líquido (petróleo) o gaseoso (gas natural). La extracción puede llevarse a cabo por diferentes métodos, como explotación de minas subterráneas o a cielo abierto, perforación de pozos, explotación minera de los fondos marinos. También se incluyen actividades complementarias dirigidas a preparar los materiales en bruto para su comercialización, por ejemplo, trituración, desmenuzamiento, limpieza, secado, selección y concentración de minerales, licuefacción de gas natural y aglomeración de combustibles sólidos.

Que en la División de la citada sección se establece que la extracción de minerales metalíferos comprendía la extracción de minerales metalíferos en minas subterráneas o a cielo abierto, la explotación minera de los fondos marinos, etcètera. Se incluyen también las operaciones de preparación y beneficio de minerales, como las de trituración, desmenuzamiento, lavado, secado, aglomeración, calcinado, lixiviación, separación gravimétrica o flotación.

Que en la División de la citada sección se indica que la explotación de otras minas y canteras comprendía la explotación de minas o canteras, el dragado de depósitos aluviales, la trituración de piedra y la utilización de marismas. Los productos resultantes se utilizan ante todo en la construcción (arena, piedra, etcétera), la fabricación de materiales (arcilla, yeso, cal, etcétera), fabricación de productos químicos, etcétera.

Que la División de la referida sección señala que las actividades de servicios de apoyo para la explotación de minas y canteras, comprendía servicios de apoyo especializados vinculados a la explotación de minas y canteras que se prestan a cambio de una retribución o por contrata. Se incluyen los servicios de exploración mediante métodos de prospección tradicionales, como recogida de muestras y realización de observaciones geológicas, así como la perforación, el sondeo o la reperforación de pozos de petróleo y yacimientos de minerales metálicos y no metálicos.

Que la Clase de la citada División establece que las actividades de apoyo para la explotación de otras minas y canteras, comprendía los servicios de apoyo, a cambio de una retribución o por contrata, necesarios para las actividades de las divisiones Servicios de exploración; por ejemplo, métodos de prospección tradicionales, como recogida de muestras y realización de observaciones geológicas en posibles yacimientos; Servicios de drenaje y bombeo, a cambio de una retribución o por contrata y Perforaciones de prueba y sondeos de exploración. No se incluyen entre otros, a la reparación especializada de maquinaria de extracción; véase la clase

Que la clase indica que la reparación de maquinaria comprende la reparación y el mantenimiento de maquinaria y equipo industriales, y que incluía entre otros a la reparación y mantenimiento de maquinaria para la minería, la construcción y la extracción de petróleo y gas.

Que en tal sentido, se tiene que si bien la recurrente sostiene que los bienes del activo fijo observados (grúa hidráulica y prensa vulcanizadora) fueron utilizados para las actividades de minería, no sustentó dicha aseveración con un informe técnico u otro documento respecto de las características de dichos bienes y su relación con las actividades mineras en las que habrían sido utilizadas, siendo que, por el contrario, de la propia manifestación de la recurrente se desprende que fueron utilizados para cambiar y vulcanizar fajas, reparación de empalmes, estudio técnico, vulcanizado de fajas, injerto de empalmes y escaneo de fajas, actividades que corresponden a reparaciones y/o mantenimientos, las cuales no se encuentran comprendidas dentro de la Sección – Explotación de minas y canteras de la Clasificación Internacional Industrial Uniforme.

Que en consecuencia, habida cuenta que la recurrente no acreditó que a los bienes del activo observado, le era aplicable la tasa de depreciación del 20%, establecido en el numeral 3 del inciso b) del artículo 22° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, le resultaba aplicable la tasa de depreciación tributaria correspondiente a otros bienes del activo fijo (10%) señalado en el numeral 6 del citado inciso b), por tanto, el exceso de depreciación reparado se encuentra arreglado a ley, correspondiendo mantener el reparo efectuado y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Ingresos omitidos sobre base presunta

Que el artículo 63° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, aplicable al caso de autos, dispone que durante el periodo de prescripción, la Administración podrá determinar la obligación tributaria sobre base cierta, tomando en cuenta los elementos existentes

que permitan conocer de forma directa el hecho generador de la obligación tributaria y la cuantía de la misma, y sobre base presunta, en mérito a los hechos y circunstancias que, por relación normal con el hecho generador de la obligación tributaria, permitan establecer la existencia y cuantía de la obligación.

Que el numeral 2 del artículo 64° del citado código, modificado por Decreto Legislativo N° 941, señala que la Administración podrá utilizar directamente los procedimientos de determinación sobre base presunta, cuando la declaración presentada o la documentación sustentatoria o complementaria ofreciera dudas respecto a su veracidad o exactitud, o no incluya los requisitos y datos exigidos.

Que este Tribunal, en las Resoluciones N° 01489-3-2003 y N° 03066-1-2005, ha interpretado que el artículo 63° del Código Tributario no establece un orden de prelación que deba observarse para efectos de la determinación de las obligaciones tributarias en donde tenga que privilegiarse siempre la base cierta sobre la base presunta, encontrándose la Administración facultada a utilizar directamente los procedimientos de determinación sobre base presunta en los casos en que se configure alguna de las causales previstas en el artículo 64° del citado código, para luego de ello, aplicar alguno de los procedimientos de determinación detallados en los artículos 66° al 72° del Código Tributario.

Que, de otro lado, por definición, la base de una presunción legal debe tener como punto de partida un hecho cierto y conocido, y por lo tanto debidamente probado, criterio expuesto por este Tribunal en la Resolución N° 01403-2-2005, entre otras.

Que este Tribunal ha establecido en la Resolución N° 0950-2-99, entre otras, que para efectuar una determinación sobre base presunta debe acreditarse previamente una causal y que además la presunción debe estar contemplada en alguna norma legal tributaria; en ese sentido, antes de analizar el procedimiento de presunción utilizado por la Administración, corresponde analizar en primer lugar si se configuró alguna de las causales establecidas en la norma precitada.

Que en la Resolución N° 05999-3-2011 se ha señalado que la configuración de la causal establecida en el numeral 2 del artículo 64° del Código Tributario se explica por el hecho que los libros y registros contables deben brindar información fehaciente y confiable, pero cuando se determina que en éstos se han registrado obligaciones y pagos sin sustento, la información contenida en ellos pierde credibilidad y, por tanto, la determinación de la obligación tributaria que se haya efectuado en base a éstos ofrece dudas respecto a su veracidad o exactitud.

Que mediante el punto 3 del Requerimiento N° (folio 1272), la Administración solicitó a la recurrente que presentara el detalle de las cuentas por pagar comerciales consignadas en la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, presentada con Formulario N° por el importe de S/ 3 580 988,00, para lo cual debía de adjuntar comprobantes de pago, medios de pago, así como cualquier otra documentación sustentatoria.

Que, en respuesta, con escrito de 8 de agosto de 2014 (folios 1263 y 1264), la recurrente señaló que la citada declaración jurada fue rectificada, procediendo a modificar las cuentas por pagar comerciales, debido a un error contable, pues no se había arrastrado los saldos del ejercicio 2011. Agregó que en el detalle del consolidado cuentas menores de 3 UIT, se verificaba que el monto real al 31 de diciembre de 2012, fue de S/ 46 024,98 y precisó que procedía a presentar el detalle de los pagos con los comprobantes de pago, medios de pago utilizados y otra documentación de sustento.

Que en el punto 3 del Resultado del Requerimiento N° (folio 1265), la Administración dejó constancia de lo señalado por la recurrente, precisando que presentó declaración jurada rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, con Formulario N° del 8 de agosto de 2014, en el que rectificó los montos por proveedor.

Que mediante el punto 9 del Requerimiento N° (folio 1011), la Administración informó a la recurrente que de la revisión de su declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, presentada mediante PDT N° de 8 de agosto de 2014 se observaba que consignó el monto de S/ 3 580 988,00 en la Casilla Cuentas por Pagar Comerciantes – Terceros, sin embargo, en el Libro de Inventarios y Balances se advertía que en la Cuenta - Proveedores se registró el saldo final total de S/ 1 630 997,22, lo que no coincidía con la referida declaración jurada.

Que, en ese sentido, solicitó a la recurrente que sustentara la mencionada diferencia, así como el saldo de las cuentas por pagar comerciales al 31 de diciembre de 2012 ascendente a S/ 3 580 988,00, para lo cual debía presentar un escrito firmado y sellado por el representante legal, que contuviera la relación de los documentos que sustentaran el saldo por pagar con la información del tipo y numero de documento, fecha de emisión del documento, entre otros.

Que, asimismo, le requirió que presentara la documentación sustentatoria original de los comprobantes de pago, documentos de préstamo u otros que sustentaran los saldos por pagar, de lo contrario, incurriría en causal para realizar las presunciones establecidas en el artículo 65° del Código Tributario.

Que, en respuesta, con escrito de 29 de setiembre de 2014 (folios 985 a 992), la recurrente señaló que la documentación sustentatoria de los saldos de las cuentas por pagar comerciales estaban a disposición de la Administración y que los saldos al 31 de diciembre de 2012 cuyos documentos se derivan de un ejercicio anterior que no estaba sujeto a verificación, precisando que procedía a adjuntar nuevamente los cuadros de los pasivos observados.

Que en el punto 9 de la adenda al Resultado del Requerimiento N° (folios 993 y 994), la Administración indicó que de la documentación que presentó la recurrente, el saldo de las cuentas por pagar a Comercializadora era de S/ 240 851,57 al 31 de diciembre de 2012, sin embargo, de la revisión del Libro Caja y Bancos y Libro Mayor así como los estados de cuenta y vouchers bancarios, verificó que no se consideraron los pagos realizados de 17 y 31 de junio de 2012 ascendentes a S/ 108 039,07, por lo que, al no tomarlos en cuenta, el saldo real por pagar a Comercializadora Fourthane Limitada ascendió a S/ 132 815,50, obteniéndose una diferencia de S/ 108 039,00.

Que agregó que de la documentación que presentó la recurrente, verificó que si bien en los reportes que presentó consignó como saldo de la cuentas por pagar al el importe de S/ 5 112,20, de la declaración jurada rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, no se advertía que se hubiera incluido a tal proveedor, no obstante, procedía a validar la información contable que exhibió y corroboró que tal importe correspondía al saldo de las cuentas por pagar.

Que, en consecuencia, de acuerdo con lo expuesto, la Administración calculó el saldo total de las cuentas por pagar comerciales al 31 de diciembre de 2012 (folio 993), e indicó que si bien la recurrente declaró un saldo total de S/ 3 580 988,00, se determinó un saldo de S/ 3 478 061,13, por lo que la diferencia, es decir, el importe de S/ 102 926,80[5] constituyó un pasivo no sustentado, en ese sentido, se generaron dudas sobre la veracidad o exactitud de la determinación que efectuó y su documentación sustentatoria, en consecuencia, señalo que se configuró la causal de presunción prevista en el numeral 2 del artículo 64° del Código Tributario, por tanto, se encontraba facultada a determinar la obligación sobre base presunta.

Que mediante el punto 1 del Requerimiento N° (folio 967), la Administración comunicó a la recurrente que según lo señalado en el Resultado del Requerimiento N° se determinó un pasivo no sustentado, vinculado al saldo de deudas por pagar al 31 de diciembre de 2012 a su proveedor Comercializadora hecho que configuraba el supuesto establecido en el numeral 2 del artículo 64° del Código Tributario, por lo que, señalo que se encontraba facultada para determinar la obligación tributaria sobre base presunta, y por tanto, solicitó que sustentara dicha observación.

Que en el punto 2 del citado requerimiento, la Administración señaló que toda vez que no se acreditó la existencia del pasivo de la cuenta proveedores respecto del proveedor Comercializadora correspondía que se considerara como pasivos falsos, por lo que se determinó un patrimonio no declarado, según el detalle del Anexo N° 1 (folio 963), en ese sentido, en aplicación de lo establecido en el artículo 70° del Código Tributario, determinó ingresos omitidos y solicitó a la recurrente que presentara los descargos respectivos a las observaciones formuladas y hechos descritos, de lo contrario repararía ingresos omitidos en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012.

---

[5] Resultado de la diferencia entre el saldo por pagar no sustentado de Comercializadora de S/ 108 039,00 y el saldo por pagar sustentado de de S/ 5 112,20.

Que en respuesta, con escrito de 16 de octubre de 2014 (folios 938 a 950), la recurrente señaló que la Administración Tributaria no se encontraba facultada a hacer efectiva la determinación sobre base presunta al contar con elementos suficientes para proceder a hacer la determinación sobre base cierta conforme con lo previsto en el artículo 63° del Código Tributario, pues contaba con elementos necesarios para conocer en forma directa el hecho generador de la obligación tributaria y la cuantía de la misma; partiendo de la documentación que obraba en su sistema y la que fue presentada durante el procedimiento de fiscalización.

Que agregó que la administración identificó el monto que por error se consignó como pasivo dentro de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta, teniendo plena certeza del período, magnitud y valores de la obligación tributaria, por lo que debió proceder con efectuar la determinación sobre base cierta, no resultando procedente la aplicación del artículo 70° del Código Tributario para la determinación sobre base presunta. Asimismo, indicó que los párrafos 42 y 43 de la NIC permiten que la entidad corrija los errores materiales de periodos anteriores de forma retroactiva en los primeros estados financieros formulados después de haberlos descubierto, salvo que sea impracticable determinar los efectos en cada periodo específico o el efecto acumulado del error. Por ello, si la norma contable posibilita la corrección de errores materiales, la norma tributaria no puede de manera taxativa incluir supuestos de ingresos omitidos o patrimonio no declarado solo sobre la base de la ecuación contable ya que la determinación sobre base presunta debe cumplir esencialmente con dos condiciones, que se demuestre la causal que lo habilita a determinar sobre base presunta y que la determinación de la deuda tributaria respete escrupulosamente el procedimiento legal establecido.

Que afirmó que considerando que presentó declaración rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, la cual surtió efectos, y siendo que la facultad para determinar dicha obligación aun no prescribió, se encontraba en plena capacidad de presentar las declaraciones rectificatorias que creyera conveniente. Añadió que la Administración aplica indebidamente el procedimiento previsto en el artículo 70° del Código Tributario, determinando ingresos omitidos, cuando el inciso b) indica que para efectos del Impuesto a la Renta se considerara renta neta de Tercera Categoría del ejercicio al que corresponda los ingresos determinados, por lo que a pesar que no estaba aceptando la determinación, la aplicación del factor de 25,9628 determinado por la Administración no le era aplicable para efectos del Impuesto a la Renta, ya que la diferencia patrimonial detectada por la Administración fue S/ 108 039,07 y no S/ 2 804 997,00.

Que indicó que la Administración detectó una supuesta omisión de S/ 108 039,00, sin embargo, pretende determinar presuntamente ingresos omitidos por S/ 2 804 997,00, lo que carece de razonabilidad, pues si detectó una omisión e identificó la misma, así como el monto que ésta involucra, podrá repararla, pero de ninguna manera pretender aplicar un procedimiento por demás abusivo y sin amparo legal. Precisó que el auditor fundamenta sus observaciones en resoluciones del Tribunal Fiscal que no son vinculantes, es decir, consigna resoluciones como si fueran disposiciones legales de obligatorio cumplimiento, violentando nuevamente el debido procedimiento.

Que en los puntos 1 y 2 del Resultado del Requerimiento N° (folios 954 a 958), la Administración señaló que la recurrente declaró como saldo de las cuentas por pagar comerciales al 31 de diciembre de 2012, el importe de S/ 3 580 988,00, según lo consignado en la declaración jurada rectificatoria del Impuesto a la Renta, importe que también es registrado en el Balance General del Libro de Inventarios y Balances. Agregó que constató que los saldos por pagar del proveedor Comercializadora no coincidían con lo declarado, pues el saldo al 31 de diciembre de 2012 registrado fue de S/ 240 851,00, sin embargo, advirtió que no se consideraron los pagos realizados de 17 y 31 de junio de 2012 ascendentes a S/ 108 039,07, por lo que al no tomarlos en cuenta, el saldo real por pagar a dicho proveedor ascendió a S/ 132 815,50, hecho que demuestra que los pasivos declarados por la recurrente no fueron reales.

Que agregó que también constató que dentro de los saldos registrados por la recurrente, no se consideraron los saldos por pagar al por la suma de S/ 5 112,20, procediendo a reconocerlo, lo que implicó que el saldo total de las cuentas por pagar comerciales, ascendieron a S/ 3 580 988,00 y habiéndose determinado un saldo de S/ 3 418 061,13, se concluyó que generó un importe de S/ 102 926,87 como pasivo no sustentado, en ese sentido, señaló que quedó acreditado que la contribuyente consignó pasivos falsos, configurándose la causal prevista en el numeral 2 del artículo 64° del Código Tributario.

Que anotó que no era posible realizar una determinación de los movimientos de las cuentas por pagar en función a lo registrado en su documentación contable, debido a que en sus Libros se registraron operaciones consolidando saldos de varios proveedores, donde se observa el importe de S/ 1 494 268,60, monto que consolida los saldos iniciales de varios proveedores, además en el Libro Mayor se consignó el monto de S/ 3 569 756,48 como cierre consolidado de cuentas de la cuenta 42122, no contándose con un detalle por proveedor, por lo mencionado, sostuvo que resultaba imposible realizar un seguimiento de los saldos de los proveedores en función a sus libros contables, a lo que se agrega el hecho que la contribuyente haya reconocido que los saldos iniciales por proveedor no eran los correctos, lo cual corrobora que la declaración presentada y la documentación contable ofrecen dudas respecto de su veracidad o exactitud. Anotó que el procedimiento que siguió fue el correcto en razón que la documentación que exhibió la recurrente no permitió determinar con certeza la existencia del hecho generador de la obligación tributaria, así como la oportunidad o el momento en que se produjo ni la cuantía de la obligación, es por ello que optó por realizar la determinación sobre base presunta.

Que manifestó que la recurrente sostuvo que el pasivo observado fue producto de un error contable, sin embargo, no realizó ningún procedimiento contable que materializara dicho argumento y que demostrara la corrección respectiva, en tal sentido, la nominalidad de los pagos que obran en el Libro Caja permanece vinculada a la contabilidad del administrado, por lo que no existe fundamento fáctico o jurídico que permita prescindir de los mismos en el análisis de la fiscalización tributaria, debido a que la interesada no ha demostrado algún supuesto de error en la determinación de las cuentas por pagar. Por tanto, siendo que la documentación contable resulta inconsistente respecto del sustento documentario respectivo, y ambos elementos en conjunto deberían validar la exactitud y veracidad de la información declarada para la determinación tributaria, resulta evidente que la declaración jurada contiene información falsa, siendo imprescindible, sin embargo, establecer de oficio, la determinación tributaria según el procedimiento legalmente establecido.

Que mencionó que el concepto de la ecuación contable, reseñada en las resoluciones del Tribunal Fiscal, no se utiliza como elemento definitivo para la determinación según base presunta, sino que es mencionado para demostrar que cualquier variación de los saldos de las cuentas del activo o del pasivo origina que se modifique el monto del patrimonio, de esa forma, el hecho que se determine la inexistencia parcial del pasivo tiene como consecuencia que se incremente el patrimonio. Precisó, que la determinación de la obligación tributaria se realizaba de forma objetiva, siendo que la materialidad son conceptos contables que no afectan la interpretación literal que corresponde al supuesto legal del artículo 70° del Código Tributario, por lo que no correspondía la aplicación de la NIC

Que indicó que el artículo 63° del Código Tributario no establece un orden de prelación que deba observarse para efectos de la determinación de la deuda tributaria en virtud al cual tenga que privilegiarse siempre la base cierta sobre la base presunta, criterio vertido repetidas veces por el Tribunal Fiscal, en las Resoluciones N° 4401-1-2006 y N° 1104-2-2007, siendo que en el presente caso para la aplicación de determinación según base presunta previamente se ha comprobado la existencia de una causal regulada en el artículo 64° del Código Tributario y se ha aplicado el procedimiento de presunción contemplado en el artículo 70° del citado código, por lo expuesto, anotó que la recurrente no ha sustentado los pasivos falsos, por lo que incurrió en el numeral 2 del artículo 64° del Código Tributario y, por tanto, se encontraba habilitada a efectuar la determinación de la obligación tributaria según base presunta, precisando que el importe del pasivo no sustentado fue de S/ 102 926,87.

Que en cuanto a la aplicación del procedimiento de presunción establecido en el artículo 70° del Código Tributario, mencionó que el coeficiente determinado de 25,9628 fue el resultado de dividir los montos consignados como ventas y existencias en la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, coeficiente que se aplica a la diferencia patrimonial detectada, lo que constituye renta neta según lo establecido en el citado artículo 70°.

Que en tal sentido, señaló que de acuerdo a lo antes expuesto se ha desvirtuado lo sostenido por la recurrente y toda vez que no acreditó la existencia del pasivo de S/ 102 926,87 de la cuenta 42 Proveedores, correspondía que se considerara como pasivos falsos o inexistentes y por tanto, determinó un patrimonio no declarado equivalente a dicho importe, según detalle realizado en el Anexo 1 (folio 951), por lo que en aplicación de lo establecido en el artículo 70° del Código Tributario, determinó ingresos omitidos, de acuerdo al siguiente detalle:

Determinación del coeficiente

Coeficiente de 25,9628: resultado de dividir ventas declaradas de S/ 16 344 163,00 entre existencias declaradas de S/ 629 522,00.

Determinación de los ingresos omitidos

Ingresos omitidos = Diferencia patrimonial * coeficiente

Ingresos omitidos = S/ 102 926.87 * 25.9628

Ingresos omitidos = S/ 2 672 270,00

Que, en consecuencia, efectuó una determinación de S/ 2 672 270,00 como ingresos gravados omitidos por patrimonio no declarado o no registrado para la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio fiscalizado.

Que de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, presentada el 8 de agosto de 2014, mediante Formulario PDT N° (folios 889 a 891), se aprecia que la recurrente consignó en la Casilla – Cuentas por Pagar Comerciales – Terceros el importe de S/ 3 580 988,00 y del Libro de Inventarios y Balances al 31 de diciembre de 2012 se advierte que en las Cuentas por Pagar Comerciales y Cuentas por Pagar Vinculados (folios 174) registró los importes de S/ 1 630 997,27 y S/ 1 949 990,60, respectivamente, ascendentes en total a S/ 3 580 987,87.

Que, durante el procedimiento de fiscalización, la recurrente proporcionó el detalle de las referidas cuentas (folios 969 a 974), siendo que la Administración procedió a observar los saldos por pagar del proveedor Comercializadora ascendentes a S/ 240 851,57, así como procedió a reconocer un saldo por pagar de S/ 5 112,20 del proveedor no registrado por la recurrente.

Que en el detalle del saldo por pagar a Comercializadora (folio 972) se advierte que si bien la recurrente señaló que ascendía a S/ 240 851,57, no consideró los pagos de 17 y 31 de enero de 2012 ascendentes a S/ 53 880,00 y S/ 54 159,07, respectivamente, que la Administración verificó registrados en el Libro Diario y Libro Caja y Bancos (folio 997), hecho que no es discutido por la recurrente, por lo que el saldo por pagar ascendería a S/. 132 813,00 y arrojaría una diferencia de S/. 108 039,00.

Que, asimismo, si bien la recurrente no registró saldos pendientes de pago del Industries Limitada, la Administración de acuerdo a la documentación que presentó durante el procedimiento de fiscalización, procedió a reconocer un saldo por pagar del proveedor de S/ 5 112,20, en ese sentido, existía un pasivo inexistente de S/ 102 926,80 (S/ 108 039,00 – S/ 5 112.20).

Que en tal sentido, toda vez que sus libros contables ofrecieron dudas sobre la determinación realizada ya, que los mencionados pagos respecto del proveedor Comercializadora y el saldo por pagar a no se reflejaban, se obtuvo una diferencia de S/ 102 926,80, por lo que esta constituye un pasivo inexistente, y en consecuencia, se configuró la causal prevista por el numeral 2 del artículo 64° del Código Tributario, por lo que la Administración se encontraba facultada a determinar la obligación tributaria sobre base presunta.

Que, establecida la procedencia de la determinación sobre base presunta, corresponde determinar si la aplicación del procedimiento establecido en el artículo 70° del Código Tributario efectuada por la Administración resulta arreglada a ley.

Que el artículo 65°-A del mismo código, incorporado por Decreto Legislativo N° 941, disponía que tratándose de deudores tributarios que perciban exclusivamente renta de tercera categoría del Impuesto a la Renta, las ventas o ingresos determinados se considerarán como renta neta de tercera categoría del ejercicio a que corresponda; asimismo, la determinación de las ventas o ingresos considerados como rentas presuntas de la tercera categoría del Impuesto a la Renta se considerarán ventas o ingresos omitidos para efectos del Impuesto General a las Ventas o Impuesto Selectivo al Consumo, que incrementarán las ventas o ingresos declarados, registrados o comprobados en cada uno de los meses comprendidos en el requerimiento en forma proporcional a las ventas o ingresos declarados o registrados.

siendo que en caso que el deudor tributario no tenga ventas o ingresos declarados o registrados, la atribución será en forma proporcional a los meses comprendidos en el requerimiento.

Que según el artículo 70° del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 941, cuando el patrimonio real del deudor tributario generador de rentas de tercera categoría fuera superior al declarado o registrado, se presumirá que la diferencia patrimonial hallada proviene de ventas o ingresos gravados del ejercicio, derivados de ventas o ingresos omitidos no declarados, cuyo monto resultará de aplicar sobre la diferencia patrimonial hallada, el coeficiente que resultará de dividir el monto de las ventas declaradas o registradas entre el valor de las existencias declaradas o registradas al final del ejercicio en que se detecte la omisión, siendo que las ventas o ingresos omitidos determinados se imputarán al ejercicio gravable en el que se encuentre la diferencia patrimonial, y que el monto de las ventas o ingresos omitidos no podrán ser inferiores al monto del patrimonio no declarado o registrado determinado conforme lo señalado en la presente presunción.

Que conforme a lo señalado en las Resoluciones N° 01818-3-2004 y N° 06181-4-2007, entre otras, el patrimonio se determina a través de la conocida ecuación contable donde el activo menos el pasivo es igual al patrimonio, y cualquier variación de los saldos de las cuentas del activo o del pasivo origina que se modifique el monto del patrimonio, siendo que la inexistencia parcial del pasivo origina que el patrimonio se incremente, evidenciándose un patrimonio no declarado.

Que, asimismo, de acuerdo con el criterio establecido en las Resoluciones N° 0499-3-2001 y N° 2410-3-2005, los pasivos inexistentes declarados por el contribuyente corresponden a un patrimonio no declarado, por lo que constituyen ingresos gravados conforme con el artículo 70° del Código Tributario.

Que, en la misma línea, en la Resolución N° 02139-1-2006 se ha señalado que la existencia de pasivos falsos implica la determinación de un patrimonio no declarado ni registrado.

Que, dado que el pasivo falso detectado tiene incidencia en la determinación del patrimonio de la recurrente, toda vez que atendiéndose a la ecuación contable donde el activo menos el pasivo es igual al patrimonio, el ajuste de la referida cuenta implica una disminución del total del pasivo que determina un patrimonio no declarado ascendente a S/ 102 926,80.

Que conforme se dejó constancia en el citado Resultado del Requerimiento N° (folio 955/reverso), se advierte que la Administración determinó los ingresos omitidos no declarados para el Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, por un total de S/ 2 672 270,00, como resultado de aplicar al patrimonio neto omitido ascendente a S/ 102 926,80, un coeficiente de 25,9628, el cual resultó de la división del importe de las ventas declaradas (S/. 16 344 163,00) entre el valor de las existencias registradas al final del ejercicio 2012 (S/ 629 522,00) según la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, presentada el 8 de agosto de 2014, mediante Formulario PDT N° (folios 889 a 891).

Que, en tal sentido, el procedimiento de determinación efectuado por la Administración, se ajusta a lo previsto por los artículos 65-A° y 70° del Código Tributario, por lo que se encuentra conforme a ley y por consiguiente, procede confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que lo señalado por la recurrente respecto a que la Administración debió determinar la obligación sobre base cierta, pues contaba con toda la documentación a su alcance que le permitía conocer con certeza el hecho generador y la cuantía de la obligación tributaria, no resulta atendible, pues de conformidad con las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 01489-3-2003 y N° 03066-1-2005, el artículo 63° del Código Tributario no establece un orden de prelación que deba observarse para efectos de la determinación de las obligaciones tributarias en donde tenga que privilegiarse siempre la base cierta sobre la base presunta, aun cuando se tuvieran todos los elementos para determinarse la obligación tributaria sobre base cierta, encontrándose la Administración facultada a utilizar directamente los procedimientos de determinación sobre base presunta en los casos en que se configure alguna de las causales previstas en el artículo 64° del citado código, para luego de ello aplicar alguno de los procedimientos de determinación detallados en los artículos 66° a 72° del Código Tributario, lo que ha ocurrido en el presente caso, al haberse incurrido en la causal establecida en el numeral 2 del artículo 64° del Código Tributario.

Que lo indicado en cuanto a la Administración recurre a las causales establecidas en los numerales 2 y 8 del artículo 64° del Código Tributario, para sustentar la determinación sobre base presunta, lo que

constituye una clara contravención del derecho de defensa, en tanto no existe certeza del sustento legal respecto al cual recaen las afirmaciones de la Administración, no resulta atendible, toda vez que tal como se estableció, la Administración únicamente verificó la causal establecida en el numeral 2 del artículo 64° del Código Tributario, y que si bien en el Requerimiento N° se indicó que la recurrente también había incurrido en la causal establecida en el numeral 8 del citado artículo 64°, en sus resultados (folios 956), se indicó que no se configuró la citada causal para determinar la obligación tributaria sobre base presunta. Asimismo, no resulta amparable el cuestionamiento de la recurrente referido a que la Administración menciona como fundamento de hecho el supuesto previsto en el numeral 4 del citado artículo 64°, por cuanto, de acuerdo con lo expuesto la Administración se sustentó en la causal prevista en el numeral 2 del artículo 64° del Código Tributario, la cual se encuentra acreditada en autos, resultando irrelevante que la recurrente hubiere incurrido adicionalmente en la causal prevista en el numeral 4 del mismo artículo.

Que lo señalado por la recurrente en el sentido que la ecuación contable no es un elemento definitivo, y que la NIC N° permite corregir errores materiales, por lo que la norma tributaria no puede incluir de manera taxativa supuestos de ingresos omitidos o patrimonio no declarado, no resulta atendible, debido a que no resulta pertinente la invocación de normas contables cuando existe una ley expresa que hace imperativa la aplicación de normas tributarias, como en el presente caso, que no exige materialidad o importancia en las inexactitudes para que se faculte a la Administración a aplicar los procedimientos para determinar la obligación tributaria sobre base presunta, ni permite la corrección de errores en los registros contables para evitar incurrir en alguna causal para determinar la obligación tributaria sobre base presunta si estos han sido detectados en un procedimiento de fiscalización.

Que lo indicado por la recurrente en cuanto a que la determinación sobre base presunta debe cumplir con dos condiciones, esto es, que se demuestre su causal habilitante y que la determinación de la deuda tributaria respete escrupulosamente el procedimiento legal establecido, de lo que deriva que esta es supletoria, es correcto, siendo importante precisar que, como se señaló precedentemente, se ha verificado el cumplimiento de la causal habilitante que facultó a la Administración a determinar la obligación tributaria sobre base presunta y se ha respetado el procedimiento establecido en el artículo 70° del Código Tributario para liquidar la obligación omitida.

Que respecto a la supuesta violación del principio de capacidad contributiva, cabe anotar que el Tribunal Fiscal, como tribunal administrativo, no tiene facultades para emitir pronunciamiento sobre el particular, toda vez que mediante la sentencia de 18 de marzo de 2014, emitida en el Expediente N° el Tribunal Constitucional ha establecido que en ningún caso los tribunales administrativos tienen la competencia, facultad o potestad de ejercer el control difuso de normas respecto de las cuales se alegue una vulneración a la Constitución Política del Perú.

Que lo mencionado con relación a que la Administración debió considerar el saldo de cuentas por pagar del proveedor lo que implicaría una variación de los saldos pendientes por pagar en el ejercicio 2012, no resulta atendible, pues tal como anteriormente se estableció, los saldos por pagar al citado proveedor sí fue considerado por la Administración para determinar los saldos pendientes de pago al finalizar el ejercicio 2012, con lo cual se determinó un pasivo inexistente de S/ 102 926,80 (S/ 108 039,00 - S/ 5 112,20).

Que si bien la Administración ha determinado la obligación tributaria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012 tomando en cuenta reparos sobre base cierta y realizando una determinación sobre base presunta, en reiterada jurisprudencia de este Tribunal, como en las Resoluciones N° 01766-4-2006 y N° 03786-4-2007, se ha dejado indicado que el artículo 63° del Código Tributario no establece expresamente la prohibición de utilizar simultáneamente ambas formas de determinación (base cierta y base presunta), de la lectura de los artículos que regulan la determinación fluye que ello no es procedente si su aplicación generase una distorsión en la imposición, como resultaría ser una doble acotación en base a los mismos elementos o que se elija un procedimiento presuntivo que por su naturaleza no admita una acotación sobre base cierta, no obstante, en el caso de autos, se aprecia que la determinación sobre base presunta está referida a establecer ingresos omitidos, en tanto que los reparos sobre base cierta corresponden a gastos, por lo que su aplicación no generó una doble acotación, siendo que lo alegado por el recurrente en sentido contrario carece de sustento.

Resoluciones de Determinación N°

Pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2012

Que del Anexo N° 1 (folio 1319), se aprecia que la Administración reparó los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a julio de 2012, por ventas omitidas, diferencias en la aplicación del coeficiente para la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta y por haber consignado un saldo a favor del ejercicio anterior superior al que correspondía, respecto de los cuales la recurrente no ha formulado argumento alguno para desvirtuarlos, por lo que al estar arreglados a ley, corresponde mantenerlos y confirmar la apelada en este extremo.

Que si bien la Administración no realizó reparos a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de agosto a diciembre de 2012, emitió resoluciones de determinación por la citada obligación y periodos, debido a que los reparos antes mencionados tuvieron incidencia en la aplicación del saldo a favor de períodos anteriores en los pagos a cuenta de agosto a diciembre de 2012, por lo que al haberse concluido que estos deben mantenerse, corresponde que aquellas también se mantengan y, en consecuencia, confirmar la apelada en este extremo.

Resoluciones de Determinación N°

Tasa Adicional del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2012

Que el segundo párrafo del artículo 55° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, establecía que las personas jurídicas se encontraban sujetas a una tasa adicional del 4,1% sobre las sumas a que se refería el inciso g) del artículo 24°-A.

Que el segundo párrafo del artículo 55° de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por Decreto Legislativo N° 970, señalaba que las personas jurídicas se encontraban sujetas a una tasa adicional del 4,1% sobre las sumas a que se refiere el inciso g) del artículo 24°-A y agregaba que el impuesto determinado de acuerdo con lo previsto en el presente párrafo debía abonarse al fisco dentro del mes siguiente de efectuada la disposición indirecta de la renta, en los plazos previstos por el Código Tributario para las obligaciones de periodicidad mensual.

Que de conformidad con el inciso g) del artículo 24°-A de la Ley de Impuesto a la Renta, modificado por Decreto Legislativo N° 970, para los efectos del citado impuesto se entiende por dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades toda suma o entrega en especie que resulte renta gravable de la tercera categoría, en tanto signifique una disposición indirecta de dicha renta no susceptible de posterior control tributario, incluyendo las sumas cargadas a gastos e ingresos no declarados. El Impuesto a aplicarse sobre estas rentas se regula en el artículo 55° de la citada ley.

Que el artículo 13°-B del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por Decreto Supremo N° 086-2004-EF[6], señala que a efectos del inciso g) del artículo 24°-A de la ley, constituyen gastos que significan "disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario" aquellos gastos susceptibles de haber beneficiado a los accionistas, participacionistas, titulares y en general a los socios o asociados de personas jurídicas a que se refiere el artículo 14° de la ley, entre otros, los gastos particulares ajenos al negocio, los gastos de cargo de los accionistas, participacionistas, titulares y en general socios o asociados que son asumidos por la persona jurídica. Reúnen la misma calificación los siguientes gastos: 1) Los gastos sustentados por comprobantes de pago falsos, constituidos por aquellos que reuniendo los requisitos y características formales señalados en el Reglamento de Comprobantes de Pago, son emitidos en alguna de las siguientes situaciones: i) El emisor no se encuentra inscrito en el Registro Único de Contribuyentes – RUC; ii) El emisor se identifica consignando el número de RUC de otro contribuyente; iii) Cuando en el documento, el emisor consigna un domicilio fiscal falso; y iv) Cuando el documento es utilizado para acreditar o respaldar una operación inexistente; 2) Gastos sustentados por comprobantes de pago no fidedignos, constituidos por aquellos que contienen información distinta entre el original y las copias y aquellos en los que el nombre o razón social del comprador o usuario difiera del consignado en el comprobante de pago; 3) Gastos sustentados en comprobantes de pago emitidos por sujetos a los cuales, a la fecha de emisión de los referidos documentos, la SUNAT les ha comunicado o

[6] Publicado el 4 de julio de 2004.

notificado la baja de su inscripción en el RUC o aquellos que tengan la condición de no habido, salvo que al 31 de diciembre del ejercicio, o a la fecha de cierre del balance del ejercicio, el emisor haya cumplido con levantar tal condición; 4) Gastos sustentados en comprobantes de pago otorgados por contribuyentes cuya inclusión en algún régimen especial no los habilite para emitir ese tipo de comprobante; y 5) Otros gastos cuya deducción sea prohibida de conformidad con la ley, siempre que impliquen disposición de rentas no susceptibles de control tributario.

Que conforme con lo señalado por este Tribunal en las Resoluciones N° 02703-7-2009 y N° 04873-1-2012, entre otras, la Tasa Adicional de 4,1% se estableció con la finalidad de evitar que mediante gastos que no correspondía deducir, indirectamente se efectuara una distribución de utilidades a los accionistas, participacionistas, titulares y en general socios o asociados de las personas jurídicas, sin afectar dicha distribución con la retención de la tasa de 4,1%, sumas que califican como disposición indirecta de renta, por lo que en doctrina se les denomina "dividendos presuntos".

Que en consecuencia, se entiende que no todos los gastos reparables para efectos del Impuesto a la Renta deben ser cuantificados para aplicar la tasa del 4,1%, toda vez que la referida Tasa Adicional solo es aplicable respecto de aquellos desembolsos cuyo destino no pueda ser acreditado fehacientemente, pues se entenderá que es una disposición indirecta de renta que no es susceptible de posterior control tributario, tal como se ha precisado en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 12078-3-2015, 02487-4-2017 y 06590-4-2021, entre otras.

Que de otro lado, en la Resolución N° 00358-1-2023, que constituye precedente de observancia obligatoria, este Tribunal ha establecido que: *"La presentación de una declaración jurada rectificatoria del Impuesto a la Renta mediante la que se reconocen las observaciones efectuadas por la Administración en el marco de una fiscalización, no impide la aplicación de la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta, debido a que tal declaración, por sí sola, no acredita el destino de los importes observados y, en consecuencia, no desvirtúa que pudieran involucrar una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario.*

Que del Anexo N° 1 de los valores impugnados (folio 1355) se aprecia que fue girada por la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2012, sustentándose en los reparos por gastos ajenos al giro del negocio y en la observación a los gastos personales de la recurrente y provisiones no admitidas por ley, adicionados vía declaración jurada.

Que, en cuanto al reparo a gastos ajenos al giro del negocio, contenido en la Resolución de Determinación (folio 1335), mantenido en la presente instancia, al constituir disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario, resultaba procedente la aplicación de la referida tasa adicional, por lo que corresponde mantenerlo y confirmar la apelada en este extremo.

Que por la aplicación de la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta de diciembre de 2012, sobre la observación de gastos personales de la recurrente y provisiones no admitidas por ley, adicionados vía declaración jurada, se tiene que la recurrente no ha formulado argumento alguno a fin de desvirtuar la aplicación de la tasa adicional del Impuesto a la Renta, por lo que al verificarse que correspondía aplicarlo, al no ser susceptible de posterior control tributario, corresponde mantenerlo y confirmar la apelada en este extremo.

Que lo indicado en cuanto a que el anexo de la Resolución de Determinación N° no se encontraba en el expediente, lo cual supone una afectación a su derecho de defensa, carece de sustento, pues tal valor fue emitido por la aplicación de la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta de diciembre de 2012, sobre los reparos a los gastos ajenos al giro del negocio y en la observación a los gastos personales de la recurrente y provisiones no admitidas por ley, adicionados vía declaración jurada, tal como se detalló en el Anexo N° 1 que obra a folio 1355, por lo que contrariamente a lo indicado, el anexo de dicho valor formó parte del expediente materia de autos, en ese sentido, no se advierte ninguna vulneración a su derecho de defensa, más aún cuando ésta ha sido ejercido al presentar sus recursos de reclamación y apelación.

Resoluciones de Multa N°

Infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario

Que de acuerdo con el numeral 1 del artículo 178° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, aplicable al caso de autos, constituía infracción relacionada con el cumplimiento de las obligaciones tributarias no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les correspondiera en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyeran en la determinación de la obligación tributaria y/o que generaran aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generaran la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares, la cual, según la Tabla I de Infracciones y Sanciones del mismo código, se sancionaba con una multa equivalente al 50% del tributo omitido o 50% del saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente.

Que toda vez que las Resoluciones de Multa N° (folios 1364 a 1376), fueron giradas sobre la base de determinación sobre base presunta y los reparos realizados al Impuesto a la Renta del ejercicio 2012 y pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de febrero, marzo, abril, mayo, junio y julio de 2012, contenidos en las Resoluciones de Determinación N° los cuales han sido mantenidos en la presente instancia, procede emitir similar pronunciamiento respecto a las anotadas resoluciones de multa, en consecuencia, procede confirmar la apelada en este extremo.

Resoluciones de Multa N°

Infracción tipificadas en los numerales 2, 3 y 5 del artículo 175°, numeral 2 del artículo 176°, numeral 5 del artículo 177° del Código Tributario

Que la recurrente no ha formulado argumento alguno para desvirtuar las mencionadas sanciones contenidas en las resoluciones de multa recurridas (folios 1360, 1362, 1367, 1371 y 1377), y toda vez que de su verificación se advierte que se encuentran arregladas a ley, corresponde mantenerlas y confirmar la apelada en estos extremos.

Que el informe oral se realizó con la sola asistencia del representante de la Administración, según la Constancia del Informe Oral N°

Con las vocales Terry Ramos y Toledo Sagástegui, e interviniendo como ponente el vocal Castañeda Altamirano.

RESUELVE:

CONFIRMAR la Resolución de Intendencia N° de 22 de setiembre de 2015.

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

CASTAÑEDA ALTAMIRANO	**TERRY RAMOS**	**TOLEDO SAGÁSTEGUI**
VOCAL PRESIDENTE	**VOCAL**	**VOCAL**

Charca Huascupe
Secretario Relator
CA/CH/WR/njt

Nota: Documento firmado digitalmente