

de merma aplicable al peso del atún congelado. **3.2** La norma denunciada por la empresa recurrente es el **artículo 117 de la Ley General de Aduanas aprobada por Decreto Legislativo N° 1053, que establece lo siguiente: Artículo 117.- Responsabilidad por el cuidado y control de las mercancías** Los almacenes aduaneros o los dueños o consignatarios, según corresponda, son responsables por el cuidado y control de las mercancías desde su recepción. Asimismo, son responsables por la falta, pérdida o daño de las mercancías recibidas. No existirá responsabilidad en los casos siguientes: [...] **c) Causa inherente a las mercancías;** [...] Todo traslado de mercancías a un almacén aduanero contemplado en el presente capítulo será efectuado de acuerdo con las condiciones y formalidades establecidas por la Administración Aduanera". **3.3** A fin de determinar si la sentencia de vista ha incurrido en la infracción denunciada, corresponde acudir a sus fundamentos. **3.3.1** En esa línea, tenemos que, en el considerando noveno, la recurrida emite pronunciamiento respecto a que la recurrente no se encuentra en el supuesto invocado sobre eximente de responsabilidad previsto en el inciso b) del citado artículo 117, al estar reconocida y comprobada su falta de diligencia en el traslado de la mercancía (atún congelado a granel), al utilizar medios de transporte que no son isotérmicos, razón por la cual la sentencia impugnada decide confirmar la sentencia de primera instancia, que declaró infundada la demanda. **3.3.2** Al respecto, el considerando noveno (segundo a quinto párrafo) señala lo siguiente: **NOVENO:** [...] Al respecto, el acotado **artículo 117° de la Ley General de Aduanas** establece: "Los almacenes aduaneros [...] son responsables por el cuidado y control de las mercancías desde su recepción. Asimismo, son responsables por la falta, pérdida o daño de las mercancías recibidas. No existirá responsabilidad en los casos siguientes: [...] b) Causa inherente a las mercancías. [...] Todo traslado de mercancías a un almacén aduanero contemplado en el presente capítulo será efectuado de acuerdo con las condiciones y formalidades establecidas por la Administración Aduanera". A su vez, el **numeral 12 del literal A de la sección VII del Procedimiento General de Manifiesto de Carga – INTA-PG.091 (versión 5)**, vigente a la fecha de ocurridos los hechos, disponía que: "[...] El traslado de la mercancía del terminal portuario, terminal de carga del transportista aéreo o puesto de control en frontera al almacén aduanero debe realizarse en contenedores precintados o en unidades de transporte que cuenten con las medidas de seguridad que la autoridad aduanera determine". Asimismo, el **artículo 109° de la Ley General de aduanas**, señala: "Los almacenes aduaneros o los dueños o consignatarios, según corresponda, son responsables por el cuidado y control de las mercancías desde su recepción. Asimismo, son responsables por la falta, pérdida o daño de las mercancías recibidas". En ese contexto normativo, de la revisión de los actuados se advierte que la recurrente, manifestó que realizó el traslado de la mercancía en volquetes, lo cual se ratifica con el Acta de Inspección N° 032606 de fecha 22 de enero de 2015 emitida por la Dirección General de Supervisión y Fiscalización del Ministerio de la Producción y con el "Informe Técnico que respalda la necesidad de establecer un porcentaje de merma aplicable al peso del atún congelado", que señala en relación con este aspecto que: "Del análisis técnico del punto 8, el transporte se realiza en volquetes. - Es el medio más idóneo para transportarlo, se aplica en todas partes del mundo, teniendo en cuenta el tramo corto a ser trasladado y la facilidad de carga y descarga de la mercancía, consecuencia la pérdida por descongelamiento debido a la exposición del producto es causa inherente a la mercancía. Según se señala en cada uno de las Resoluciones de División, el traslado de la mercancía debió realizarse en unidades de transporte con medidas de seguridad..., para el traslado en los 3 casos se utilizó volquetes, vehículos que son abiertos en su tolva y no poseen un sistema de refrigeración, siendo esto último anti técnico por características propias de la materia prima ya que al llegar a muy bajas temperatura se solidifica convirtiéndose en una masa dura difícil de acomodar en compartimientos cerrados". Asimismo, la Administración Tributaria mediante Resolución de División N° 046 3K0400/2019-00297 señaló: "Que, el traslado de las mercancías debió realizarse en unidades de transporte que cuenten con medidas de seguridad; sin embargo, según lo consignado en el Acta de Inspección N° 032606, para el traslado se utilizó volquetes, vehículos que son abiertos en su tolva y no poseen un sistema de refrigeración; en consecuencia, los vehículos utilizados no prestan seguridad a la carga" (...). En tal sentido, la responsabilidad por el cuidado y control de las mercancías desde su recepción (en el Puerto de Paita - Terminales Portuarios Euroandinos S.A.), así como la falta, pérdida o daño

de las mercancías recibidas, recaía sobre la empresa recurrente, quien de conformidad con el numeral 12 del literal A de la sección VII del Procedimiento General de Manifiesto de Carga – INTA-PG.091 (versión 5), se encontraba obligada a realizar el traslado en vehículos idóneos para tal fin, teniendo en cuenta que se trataba de mercancía congelada, por lo que lo alegado por la recurrente respecto a que no tiene responsabilidad por el faltante de 26,814 kilos de mercancía, dado que se habría producido dicho faltante debido a una causa inherente a la misma, carece de asidero legal, máxime si es la propia recurrente quien al pretender sustentar su postura se basa en el Informe Técnico mencionado precedentemente, mediante el cual existe un reconocimiento expreso respecto a que los volquetes no son isotérmicos, están descubiertos y sin medidas de seguridad, lo que ha ocasionado que se acelere e incremente la descongelación y evaporación de agua del pescado, lo cual evidencia su falta de diligencia en el transporte de la mercancía, así como su cuidado y control; en consecuencia, se configura la infracción sancionable con multa de conformidad a lo dispuesto en el numeral 5 del inciso f) del Artículo 192° de la Ley General de Aduanas, que señala "Cometen infracciones sancionable con multa: [...] f) Los almacenes aduaneros cuando: [...] 5) se evidencie la falta o pérdida de las mercancías bajo su responsabilidad". Finalmente, respecto a que el traslado en volquetes resultaría ser el medio más idóneo ya que se aplica en todas partes del mundo, teniendo en cuenta el tramo corto a ser trasladado, la facilidad de carga y descarga de la mercancía, y que el país no cuenta con infraestructura y equipos necesarios y apropiados de descarga, y que las fechas de descarga han coincidido con el verano; cabe precisar que dichos argumentos no hacen más que corroborar que la empresa recurrente no tuvo la diligencia debida con el cuidado, control y traslado de la mercancía, por lo que atendiendo a todo lo expuesto se desestiman los presentes agravios, debiendo confirmarse la recurrida. [Énfasis agregado] **3.3.3** La sentencia de vista observa, en su análisis, que la empresa recurrente incurrió en la infracción sancionable con multa de conformidad con lo dispuesto en el numeral 5 del inciso f) del artículo 192 de la Ley General de Aduanas, que señala que "cometen infracciones sancionable con multa: [...] f) Los almacenes aduaneros cuando: [...] 5) se evidencie la falta o pérdida de las mercancías bajo su responsabilidad", al encontrarse acreditada su falta de diligencia en el transporte de la mercancía, así como respecto de su cuidado y control. **3.3.4** Con respecto a los argumentos de la empresa casante, se tiene que ella sustenta su posición en mérito al informe técnico que aportó como medio probatorio. Sin embargo, ha obviado que en la sede casatoria no cabe realizar una nueva valoración de los medios probatorios, por lo que no corresponde estimar el recurso de la empresa recurrente. **3.4** En mérito a lo anteriormente expuesto, podemos colegir que la sentencia de vista no ha incurrido en infracción normativa denunciada, razón por la cual corresponde declarar **infundado** el recurso extraordinario de la empresa recurrente. **DECISIÓN** Por tales consideraciones, de conformidad con el artículo 397 del Código Procesal Civil, **DECLARARON INFUNDADO** el recurso de casación interpuesto por la empresa **CONSERVERA DE LAS AMÉRICAS S.A.**, mediante escrito del once de abril de dos mil veintitrés. En consecuencia, **NO CASARON** la sentencia de vista contenida en la resolución número catorce, del veintinueve de marzo de dos mil veintitrés, que confirmó la sentencia apelada, expedida en la resolución número nueve, del veintiocho de octubre de dos mil veintidós, que declaró infundada la demanda en todos sus extremos; en los seguidos por la empresa **CONSERVERA DE LAS AMÉRICAS S.A.** contra el Tribunal Fiscal y la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, sobre acción contencioso administrativa. Por último, **DISPUSIERON** la publicación de la presente resolución en el diario oficial El Peruano conforme a ley. Notifíquese por Secretaría y devuélvase los actuados. Interviene como ponente la señora Jueza Suprema **Cabello Matamala**. **SS. YAYA ZUMAETA, BURNEO BERMEJO, CABELLO MATAMALA, PEREIRA ALAGÓN, DELGADO AYBAR. C-2245460-7**

CASACIÓN N° 17301-2023 LIMA

TEMA: BASE DE CÁLCULO PARA EL PAGO DE LAS REGALIAS MINERAS

SUMILLA: La base de cálculo del mineral no metálico es posible determinarla, razonablemente, en función de su equivalencia al concentrado; por ello, no puede considerarse el valor del mineral en la cantera ni tampoco se puede partir del valor bruto de venta, pues en ninguno de esos casos se llega al equivalente al concentrado; siendo así, para calcular el equivalente al valor del concentrado, es válido establecer

que, cuando el mineral se encuentra en condiciones de fabricación del producto final, puede ser considerado como el equivalente al concentrado; En ese sentido, interesa hallar el valor del insumo para la elaboración de cemento, clinker, bloques, adoquines, ladrillos, bloques grass, pavimento, king block, cuyo valor de mercado debidamente justificado puede ser determinado mediante distintos métodos, que no excluyen para su acreditación la posibilidad de hacerlo mediante el procedimiento aplicado por la empresa recurrente u otro más idóneo que permita llegar a dicho resultado. Dicho valor es el que se debe tomar como base de cálculo para la determinación de la regalía minera.

PALABRAS CLAVE: cemento, empresas integradas, regalías mineras

Lima, veinte de septiembre de dos mil veintitrés

LA QUINTA SALA DE DERECHO CONSTITUCIONAL Y SOCIAL TRANSITORIA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA REPÚBLICA VISTA

La causa en audiencia pública de la fecha y luego de verificada la votación de acuerdo a ley, emite la siguiente sentencia: **MATERIA DEL RECURSO** Viene a conocimiento de esta Sala Suprema el recurso de casación interpuesto por la empresa **Unión Andina de Cementos S. A. A.**, mediante escrito del diez de mayo de dos mil veintitrés (fojas mil cuatrocientos noventa y uno a mil quinientos dieciséis del expediente judicial electrónico - EJE¹), contra la sentencia de vista contenida en la resolución número diecinueve, del veinticinco de abril de dos mil veintitrés (fojas mil cuatrocientos setenta y dos a mil cuatrocientos ochenta y dos), emitida por la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, que revoca la sentencia de primera instancia, contenida en la resolución número nueve, del treinta de noviembre de dos mil veintidós (fojas mil trescientos cincuenta y uno a mil trescientos sesenta y cinco), que declaró fundada la demanda; y, reformándola, declara infundada la demanda en todos sus extremos. **Antecedentes del recurso** De la demanda La Empresa Unión Andina de Cementos S. A. A. interpone demanda contencioso administrativa mediante escrito presentado el veintiséis de mayo de dos mil veintiuno (foja tres a treinta y nueve), postulando las siguientes pretensiones: **Pretensión principal:** Se declare la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01175-4-2021, del cinco de febrero de dos mil veintiuno, por la que se resolvió confirmar la Resolución de Intendencia N° 0150140010931/SUNAT, del veintiocho de agosto del dos mil trece. **Pretensión accesoria:** Se ordene a la administración tributaria la devolución a favor de la demandante del importe de S/ 14'491,730.00 (catorce millones cuatrocientos noventa y un mil setecientos treinta soles con cero céntimos), más los intereses compensatorios devengados hasta la fecha efectiva del pago. Como fundamentos de su demanda, señala que la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01175-4-2021 incurre en motivación aparente al no realizar el análisis en lo que respecta a los costos de tratamiento y la base de cálculo de la regalía minera que debe pagar la demandante, sin explicar la situación legal de los costos posteriores que no forman parte de los costos de tratamiento; señala que, para el caso concreto, los costos posteriores son de mayor valor que el producto obtenido al final de los procesos de beneficio regulados por la Ley General de Minería. Sostiene que el Tribunal Fiscal omite explicar, fundamentar y precisar las razones o consideraciones de hecho y el sustento de derecho de la decisión, pues a criterio del Tribunal Fiscal hay otro método adicional al artículo 4 del Reglamento de la Ley de Regalía Minera, artículo que solo permite deducir los costos de tratamiento, concepto que no comprende los costos posteriores a la obtención del producto refinado; el criterio del tribunal administrativo es, en concepto de la demandante, contrario a la jurisprudencia constitucional, por lo que resulta insuficiente. **Sentencia de primera instancia** El Décimo Noveno Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, mediante sentencia contenida en la resolución número nueve, del treinta de noviembre de dos mil veintidós (fojas mil trescientos cincuenta y uno a mil trescientos sesenta y cinco), resolvió: **DECLARAR FUNDADA**, la demanda obrante de folios 3 a 39, en consecuencia **nulas** la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01175-4-2021, la Resolución de Intendencia N° 0150140010931 y las Resoluciones de Determinación N° 0120030036971 a 0120030036982, de las Resoluciones de Multa N°s 0120020021929 a 0120020021940 y las Resoluciones de Multa N°s 0120020021941 a 0120020021952. Asimismo, **se ordena** a la SUNAT la devolución a favor de la demandante del

monto efectivamente pagado por los valores emitidos más los intereses compensatorios devengados correspondientes hasta la fecha efectiva de pago. Expone los siguientes fundamentos: a) El Juzgado considera que el colegio administrativo cumplió con resolver el asunto controvertido de manera conforme y coherente a la ley, pues ha motivado las razones por las cuales decidió confirmar la determinación efectuada por la SUNAT, haciendo uso de la base legal pertinente, los hechos suscitados en el procedimiento de fiscalización, y el análisis de la forma de determinación de la regalía minera. Se advierte que el Tribunal Fiscal ha efectuado una interpretación que tiene como fundamento lo señalado por la normativa de la regalía minera, por lo que no incurre en motivación aparente. b) El Juzgado refiere que, si bien como indica la SUNAT, el Tribunal Constitucional en la sentencia recaída en el Expediente N° 1043-2013-PA/TC emite pronunciamiento sobre normas que fueron promulgadas en un ejercicio posterior al que es materia de autos, no es menos verdad que el máximo intérprete de la Constitución menciona información relevante para la resolución del caso en concreto que no puede ser evadida en el análisis de esta judicatura, la cual se encuentra referida al hecho de que para la determinación de la base de cálculo del pago de la regalía minera se debe considerar el valor del componente minero y no el valor del producto obtenido luego de procesos industriales o de manufactura. c) El Tribunal Constitucional consideró que actuar de manera contraria —como en este caso lo hacen la administración tributaria y el Tribunal Fiscal— se aparta de la naturaleza contraprestativa estipulada en el artículo 2 de la Ley de Regalía Minera, al establecerse un método de valoración basado en las ventas de productos sometidos a procesos industriales o de manufactura, con lo cual se estaría estableciendo un nuevo gravamen que recaerá sobre el desarrollo de actividades posextractivas, disfrazado bajo la figura de un ingreso contraprestativo originario, lo que no ha sido dispuesto por ley y, por ende, atentaría contra el principio de reserva de la ley. **Sentencia de vista** Conocida la causa en segunda instancia, la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la referida corte, mediante la sentencia de vista contenida en la resolución número diecinueve, del veinticinco de abril de dos mil veintitrés (fojas mil cuatrocientos setenta y dos a mil cuatrocientos ochenta y dos), revolió lo siguiente: **REVOCARON la sentencia apelada**, resolución número nueve, de fecha treinta de noviembre del dos mil veintidós, obrante de folios mil trescientos cincuenta y uno a mil trescientos sesentidós, por la que se resuelve declarar fundada la demanda, en consecuencia, nulas la Resolución del Tribunal Fiscal número 01175-4-2021, la Resolución de Intendencia número 0150140010931, las Resoluciones de Determinación números 012-003-0036971 a 012-003-0036982, y las Resoluciones de Multa números 012-002-0021929 a 012-002-0021940 y 012-002-0021941 a 012-002-0021952, y se ordena a la SUNAT la devolución a favor de la demandante del monto efectivamente pagado por los valores emitidos más los intereses compensatorios devengados correspondientes hasta la fecha efectiva de pago; y **REFORMÁNDOLA, declararon infundada la demanda en todos sus extremos**. Expone los siguientes argumentos: a) La Sala Superior refiere, considerando lo actuado en sede administrativa, que la empresa aplicó un procedimiento para determinar la base de cálculo para el pago de la regalía minera correspondiente a los periodos enero a diciembre de dos mil nueve, distinto al establecido para las empresas integradas, en el numeral 4.2 del artículo 4 de la Ley de Regalía Minera y el numeral 4.1 del artículo 4 de su reglamento, toda vez que, según lo reconocido dentro del procedimiento de fiscalización, consideró únicamente el valor del componente minero (caliza), cuando le correspondía utilizar el valor bruto de venta del producto final, esto es, el valor de venta de sus productos —cemento clinker, bloques, adoquines, ladrillos, bloques grass, pavimento, king block— y excluir los costos de tratamiento y demás ajustes, con sujeción a lo preceptuado en el numeral 4.1 del artículo 4 del Reglamento de la Ley de Regalía Minera. b) Asimismo, refiere que la Sentencia del Tribunal Constitucional N° 01043-2013-PA/TC, invocada por el Juzgado para declarar fundada la demanda y que ordena la inaplicación de la disposición contenida en el inciso h) del artículo 2 del Decreto Supremo N° 157-2004-EF, Reglamento de la Ley de Regalía Minera, según la modificación introducida por el Decreto Supremo N° 180-2011-EF, a las empresas demandantes, no resulta aplicable al caso sub iudice. Esto se debe, según el colegiado superior, a que el análisis efectuado por el Tribunal Constitucional en el aludido proceso de amparo tiene relación con modificaciones al Reglamento de la Ley de Regalía Minera introducidas en el

año dos mil once, esto es, implica normas que no se encontraban vigentes en el período fiscalizado. c) Añade la Sala Superior que ya ha tenido oportunidad de emitir pronunciamientos de fondo desestimatorios sobre demandas similares —por ejemplo, mediante las sentencias del veintinueve de marzo y veintinueve de abril del dos mil veintiuno, recaídas en los procesos bajo Expedientes N° 8497-2019 y N° 10565-2019, respectivamente, las cuales quedaron firmes al haberse declarado improcedentes los recursos de casación interpuestos según autos de calificación de los Recursos de Casación N° 3967-2021 Lima y N° 8368-2021 Lima, de fechas diez de noviembre del dos mil veintiuno y diecinueve de enero del dos mil veintidós—, estableciendo que la Ley de Regalía Minera, para el caso de las empresas integradas, no ha previsto que la base imponible pueda ser determinada en función solo “al valor del componente minero”. Del recurso de casación y el auto calificadorio Mediante auto calificadorio del treinta y uno de julio de dos mil veintitrés (fojas sesenta y cuatro a setenta y tres del cuaderno de casación), esta Sala Suprema declaró procedente el recurso de casación interpuesto por la empresa Unión Andina de Cementos S. A. A., por la siguiente causal²: **a) Indevida aplicación del numeral 4.2 del artículo 4 [de] la Ley N° 28258 “Ley de Regalía Minera” y numeral 4.1 del artículo 4 del Reglamento aprobado mediante Decreto Supremo N° 157-2004-EF** Sostiene la recurrente que la Ley de Regalía Minera grava el valor de los recursos minerales metálicos y no metálicos extraídos, mas no el proceso industrial, que tratándose de empresa productora de cemento que extrae minerales no metálicos que no pasan por un proceso de beneficio, la base de cálculo de la Regalía Minera no podría ser determinada según lo dispuesto en el artículo 4.1 del Reglamento, ya que éste se refiere al valor del concentrado o equivalente, en el caso de minerales metálicos, y el valor del componente minero, en el caso de minerales no metálicos, sujetos a un proceso de beneficio definido como tal en la Ley General de Minería. Que la recurrente es una empresa cementera que extrae caliza (mineral no metálico) y que no realiza un proceso de beneficio, por lo que no le es aplicable el procedimiento de cálculo descrito en el artículo 4.1 del Reglamento de la Ley de Regalía Minera; que si bien se encuentra dentro del ámbito de aplicación de la Ley de Regalía Minera, el Reglamento no establece una metodología de cálculo aplicable a la recurrente, por lo que debe tomarse en cuenta el valor de la caliza y no el valor bruto del producto final industrial (cemento); señala que consideró el valor del componente minero (caliza) para el cálculo de la regalía minera correspondiente al año dos mil nueve, tomando en cuenta que para determinar el componente minero no debe incluirse el proceso industrial, estableciendo el valor de venta de la caliza en base a sus márgenes operativos, y sobre dicho valor aplicó la tasa del 1%, a efectos de cumplir con la Ley de Regalía Minera. **CONSIDERANDO Primero:** Contextualizado el caso, es pertinente hacer algunos apuntes acerca del recurso extraordinario de casación, que delimiten la actividad casatoria de esta Sala Suprema. **1.1.** El recurso de casación tiene por fines la adecuada aplicación del derecho objetivo al caso concreto y la uniformidad de la jurisprudencia nacional por la Corte Suprema de Justicia de la República, conforme lo precisa el artículo 384 del Código Procesal Civil, modificado por el artículo 1 de la Ley N° 29364. En materia de casación, es factible el control de las decisiones jurisdiccionales con el propósito de determinar si en ellas se han infringido o no las normas que garantizan el derecho al proceso regular, teniendo en consideración que este supone el cumplimiento de los principios y garantías que regulan al proceso como instrumento judicial, cautelando sobre todo el ejercicio del derecho a la defensa de las partes en conflicto. **1.2.** El recurso extraordinario de casación tiene por objeto el control de las infracciones que las sentencias o los autos puedan haber cometido en la aplicación del derecho, partiendo a tal efecto de los hechos considerados probados por las instancias de mérito y aceptados por las partes, para luego examinar si la calificación jurídica realizada es la apropiada a aquellos hechos. No basta la sola existencia de la infracción normativa, sino que se requiere que el error sea esencial o decisivo sobre el resultado de lo decidido. Así también, habiéndose acogido entre los fines de la casación la función nomofiláctica, debe precisarse que esta no abre la posibilidad de acceder a una tercera instancia ni se orienta a verificar un reexamen del conflicto ni la obtención de un tercer pronunciamiento por otro tribunal sobre el mismo petitorio y proceso. Constituye antes bien un recurso singular que permite acceder a una corte de casación para el cumplimiento de determinados fines, como la adecuada aplicación del derecho objetivo al caso concreto y la uniformidad de la jurisprudencia nacional por la Corte Suprema de Justicia de la República. **1.3.** Por causal de casación se

entiende al motivo que la ley establece para la procedencia del recurso³, que debe sustentarse en aquellas previamente señaladas en la ley. Puede, por ende, interponerse por apartamiento inmotivado del precedente judicial, por infracción de la ley o por quebrantamiento de la forma. Se consideran motivos de casación por infracción de la ley, la violación en el fallo de leyes que debieron aplicarse al caso, la falta de congruencia entre lo decidido y las pretensiones formuladas por las partes, y la falta de competencia. Los motivos por quebrantamiento de la forma aluden a infracciones en el proceso⁴, por lo que, en tal sentido, si bien la causal supone una violación de la ley, también lo es que esta puede darse en la forma o en el fondo. **1.4** Se debe precisar: [...] que al término “infracción” —en sentido general— lo podemos asimilar a lo que la doctrina procesal conoce como el error, dentro de él por cierto encontramos al error in iudicando, el error in procedendo y el error in cogitando. Entonces, cuando se denuncia la existencia de una infracción lo que realmente se hace es evidenciar la existencia de un error en la decisión judicial, la cual —como ya dijimos— puede ser de naturaleza sustantiva o procesal [...].⁵ En el caso, se ha declarado procedente el recurso de casación por una infracción normativa material. En consecuencia, corresponde determinar si existió infracción en la decisión judicial respecto a las normas que la recurrente invoca, que, conforme se puede observar de los fundamentos que la sustentan, rigen la base de cálculo para el pago de las regalías mineras **Segundo: Controversia 2.1.** Previo al desarrollo de las causales que fueron declaradas procedentes, es oportuno anotar que la controversia consistió en determinar si la base de cálculo para el pago de las regalías mineras de los periodos de enero a diciembre del ejercicio dos mil nueve se ajusta a lo establecido para las empresas integradas en la Ley de Regalía Minera y su reglamento. **Análisis de la causal de naturaleza material Tercero: Respecto a la indevida aplicación del numeral 4.2 del artículo 4 la Ley N° 28258 - Ley de Regalía Minera, y del numeral 4.1 del artículo 4 del reglamento aprobado mediante Decreto Supremo N° 157-2004-EF. 3.1.** Se debe precisar que la parte recurrente señala que la Ley de Regalía Minera grava el valor de los recursos minerales metálicos y no metálicos extraídos, mas no el proceso industrial, y que tratándose de empresa productora de cemento que extrae minerales no metálicos que no pasan por un proceso de beneficio, la base de cálculo de la regalía minera no podría ser determinada según lo dispuesto en el artículo 4.1 del reglamento, ya que este se refiere al valor del concentrado o equivalente, en el caso de minerales metálicos, y el valor del componente minero, en el caso de minerales no metálicos, sujetos a un proceso de beneficio definido como tal en la Ley General de Minería. **3.2.** Asimismo, la parte recurrente refiere que es una empresa cementera que extrae caliza (mineral no metálico) y que no realiza un proceso de beneficio, por lo que no le es aplicable el procedimiento de cálculo descrito en el artículo 4.1 del Reglamento de la Ley de Regalía Minera. Aduce que, si bien se encuentra dentro del ámbito de aplicación de la Ley de Regalía Minera, el reglamento no establece una metodología de cálculo aplicable a la recurrente, por lo que debe tomarse en cuenta el valor de la caliza y no el valor bruto del producto final industrial (cemento). Señala que consideró el valor del componente minero (caliza) para el cálculo de la regalía minera correspondiente al año dos mil nueve, tomando en cuenta que para determinar el componente minero no debe incluirse el proceso industrial, y estableció el valor de venta de la caliza con base en sus márgenes operativos, y sobre dicho valor aplicó la tasa del 1% a efectos de cumplir con la Ley de Regalía Minera. **3.3.** Citemos las infracciones normativas denunciada por la parte recurrente: Ley N° 28258 - Ley de Regalía Minera Artículo 4.- Determinación de la regalía minera [...] 4.2 En el caso de las empresas integradas que transformen sus propios productos después del proceso de concentración de las partes valiosas de un agregado de minerales, la base de cálculo se obtendrá restando al valor bruto de venta del producto final los costos de tratamiento hasta llegar al valor de concentrado o su equivalente a su valor de mercado debidamente justificado. **Reglamento de la Ley de Regalía Minera - Decreto Supremo N° 157-2004-EF** [...] Artículo 4.- Base de referencia de la regalía 4.1 La base de referencia para el pago de la regalía minera por el mineral extraído de las concesiones mineras en explotación será el resultado de la diferencia de lo señalado en los literales a) menos b) que a continuación se indican, y considerarán los ajustes a que se refiere el literal c): **a.** El valor bruto de las ventas de concentrado o equivalente o del componente minero, en el caso que éstos sean productos que se comercialicen o, en su defecto, el valor bruto declarado por el titular. Tratándose de empresas integradas que transformen sus propios productos será el valor bruto de venta del producto

final. **b.** Las sumas por tasas, impuestos indirectos, seguros, costos de transporte, almacenamiento, embarque y estiba, así como otros costos o gastos asumidos por el exportador y pactados de acuerdo a los términos internacionales de comercio (INCOTERM), de ser el caso. Tratándose de las empresas integradas a que se refiere el literal anterior, la base de referencia tampoco incluirá los costos de tratamiento”. **c.** Los ajustes provenientes de las liquidaciones finales, así como los provenientes de descuentos, devoluciones y demás conceptos de naturaleza similar que correspondan a la costumbre de la plaza, afectarán la base de referencia en el mes en el cual se otorguen o efectúen. Estos ajustes deberán constar en documentos emitidos según el Reglamento de Comprobantes de Pago. Cuando el monto de los ajustes de un mes determinado no sea absorbido en su integridad en dicho mes, el exceso constituirá un saldo arrastrable que se aplicará a partir del mes siguiente hasta su agotamiento. **3.4.** Al respecto, tenemos que la Sala Superior en el considerando undécimo realiza la siguiente interpretación de las referidas normas: **UNDÉCIMO.-** Que, a partir de los antecedentes reseñados se concluye que la empresa ahora demandante aplicó un procedimiento para determinar la base de cálculo para el pago de la regalía minera correspondiente a los períodos enero a diciembre del dos mil nueve, distinto al establecido para empresas integradas en el artículo 4, numeral 4.2, de la invocada Ley de Regalía Minera y el artículo 4, numeral 4.1, de su Reglamento, toda vez que según lo reconocido dentro del procedimiento de fiscalización, consideró únicamente el valor del componente minero (calisa) —el mismo que se obtuvo de una estimación del “posible valor de venta” del componente minero (calisa), en base a los márgenes operativos de la empresa, esto es, adicionando al costo de extracción el margen bruto de la empresa—, cuando le correspondía utilizar el valor bruto de venta del producto final, esto es, el valor de venta de sus productos cemento, clinker, bloques, adoquines, ladrillos, bloques grass, pavimento, King block, y excluir los costos de tratamiento y demás ajustes, con sujeción a lo preceptuado en el artículo 4, numeral 4.1, del Reglamento de la Ley de Regalía Minera; ergo, el reparo formulado por la Administración Tributaria y confirmado por el Tribunal Fiscal por omisiones en el pago de las regalías mineras de los períodos enero a diciembre del dos mil nueve, resulta justificado y ceñido a derecho. **3.5.** Se observa que la Sala Superior, en el considerando noveno, efectúa el análisis del numeral 4.2 del artículo 4 de la Ley de Regalía Minera, y del numeral 4.1 del artículo 4 del Reglamento de la Ley de Regalía Minera, indicando lo siguiente: [...] de las disposiciones glosadas se colige que tratándose de empresas integradas, existía un procedimiento específico para la determinación de la base de cálculo de la regalía minera, el cual parte del valor bruto de venta del producto final, al que se deducen los costos de tratamiento, así como las deducciones y ajustes detallados en los literales b) y c) del numeral 4.1 del artículo 4 del Reglamento de la Ley de Regalía Minera [...]. **3.6.** Por tanto, de la interpretación que la Sala Superior realiza de las normas denunciadas, se colige que reconoce un único método para las empresas integradas, ya que para llegar a la base cálculo para la determinación de la regalía minera, parte del valor bruto de venta del producto final hasta llegar al valor del concentrado o su equivalente a valor de mercado, análisis que la recurrente considera incorrecto. Pues bien, en dicho análisis, la Sala Superior considera la obtención del concentrado como una idea integral, sin parámetros de comparación entre el término “concentrado” o “equivalente”, es decir, sin realizar distinción alguna entre la primera parte del numeral 4.2 del artículo 4 de la Ley de Regalía Minera, que se refiere a la obtención del concentrado del mineral —lo que no es posible en el caso de la caliza por no existir un proceso para llegar al mineral no metálico o a su concentrado, como sí lo hay para el caso del mineral metálico—, y la segunda parte de esa misma norma, que refiere expresamente “o su equivalente a su valor debidamente justificado”. Siendo así, la Sala desecha de plano la posibilidad de determinar la base imponible de la regalía minera mediante otros métodos, como propuso la recurrente en sede administrativa y judicial —tomando en cuenta el valor de venta de la caliza (valor de mercado del bien extraído) con base en sus márgenes operativos—, lo cual encontraría respaldo, a primera vista, en la normativa denunciada, en cuanto se refiere al valor debidamente justificado. **3.7.** Asimismo, se observa que la parte recurrente refiere lo siguiente: [...] Si bien la definición del término “componente minero” recogido en esta disposición no alcanza a los minerales no metálicos extraídos de las canteras como la caliza (dado que respecto de los mismos no se lleva a cabo ningún proceso de beneficio conforme a la Ley General de Minería), la norma es relevante en cuanto establece que en el

caso de minerales metálicos o no que no cuentan con cotización internacional, la base imponible de la Regalía Minera es equivalente al 1% del componente minero, esto es —en todo caso— el valor del mineral no metálico extraído sin incluir procesos posteriores de industria o manufactura. Así, la Sala Superior no sólo debió descontar todos los gastos y costos de tratamiento (inexistentes para UNACEMCORP), sino también la utilidad proveniente de la actividad industrial para llegar al “valor de mercado” de los minerales no metálicos que extraemos [...]. De los fundamentos de la parte recurrente, se infiere que para realizar la determinación de la base de cálculo para el pago de las regalías consideró el valor del componente minero (caliza) y no incluyó los procesos industriales. **3.8.** Por lo tanto, de acuerdo a los argumentos referidos en los párrafos anteriores, no resulta suficiente el análisis e interpretación que realiza la Sala Superior; ello en la medida que resulta necesario establecer la forma cómo debe entenderse la última parte vinculada a la justificación contenida en el artículo 4 de la Ley de Regalía Minera, cuyo texto completo señala: [...] 4.2. En el caso de las empresas integradas que transformen sus propios productos después del proceso de concentración de las partes valiosas de un agregado de minerales, la base de cálculo se obtendrá restando al valor bruto de venta del producto final los costos de tratamiento hasta llegar al valor del concentrado o su equivalente a su valor de mercado debidamente justificado. [Énfasis agregado] **3.9.** Es evidente que la Sala Superior no aplicó debidamente la normativa analizada, al considerar en su análisis únicamente la primera parte del numeral 4.2 del artículo 4 de la Ley de Regalía Minera, que recoge como regla obtener como resultado el valor del concentrado, y omite la segunda parte, que posibilita, a partir de su texto (“o su equivalente a su valor de mercado debidamente justificado”), la admisión de otras formas de determinación de la base de cálculo para la regalía minera que resulten adecuadas para el caso de los minerales no metálicos, criterio que es recogido de manera similar en el texto del numeral 4.1 del artículo 4 del Reglamento de la Ley de Regalía Minera, que da cuenta también del valor bruto de las ventas de concentrado “o su equivalente”. Por ello, en suma, en el pronunciamiento de la Sala Superior se vulneran las normas legales referidas al cálculo de la regalía minera, pues para establecerla, de acuerdo con la normativa legal prevista por la Ley de Regalía Minera, se debe tener presente su texto completo. En efecto, el numeral 4.2 del artículo 4 de la Ley de Regalía Minera refiere: “[...] la base de cálculo se obtendrá restando al valor bruto de venta del producto final los costos de tratamiento hasta llegar al valor del concentrado o su equivalente a su valor de mercado debidamente justificado” [resaltado nuestro]. **3.10.** Por tanto, corresponde a esta Sala Suprema realizar la correcta interpretación de la referida normativa, análisis que debe realizarse en función a la naturaleza del producto que explota y comercializa la parte recurrente. Así, de la lectura de la norma se advierte que esta establece dos posibilidades para obtener la base de cálculo de la regalía minera y, para el caso de empresas integradas que exploten recursos naturales que constituyen minerales no metálicos, se debe considerar principalmente lo previsto por el numeral 4.2 del artículo 4 de la Ley N° 28258 - Ley de Regalía Minera: “Equivalente (al concentrado) a su valor de mercado debidamente justificado”, del siguiente modo: “En el caso de las empresas integradas que exploten minerales no metálicos que transformen sus propios productos, la base de cálculo se obtendrá calculando el equivalente al concentrado a su valor de mercado debidamente justificado” [resaltado nuestro]. **3.11.** Esta interpretación obedece a un análisis integral de la normativa materia de análisis y que debe ser aplicada en tales términos, y es precisamente ese extremo el que no ha sido tomado en consideración por la Sala Superior, que ha realizado una interpretación sesgada de la misma, al aplicar a la recurrente una regla que no resulta compatible a su caso. En efecto, se debió interpretar la norma en términos que resulten de aplicación a esta parte, pues se trata de una **empresa integrada** que, de acuerdo al Reglamento de la Ley de Regalía Minera —artículo 2, inciso f)— “[...] es aquella que además de realizar actividades de explotación y beneficio hasta la obtención de concentrado o equivalente, o componente minero, realiza directamente o a través de terceros otros procesos metalúrgicos, industriales o de manufactura posteriores hasta la obtención de un producto comercial final”. **3.12.** Pues bien, para determinar cuál es el punto del proceso en el cual la caliza constituye el equivalente al concentrado del mineral, es pertinente referirnos al proceso que atraviesa la misma hasta llegar al producto final. Al respecto, la recurrente ha expresado a lo largo del proceso que, una vez extraída de la naturaleza, la materia prima, que está constituida por el

material —en el caso, caliza en su estado natural—, pasa luego por procesos de preparación mecánica, entre otros, para llegar al estado de **insumo**, que viene a ser el producto cuyas modificaciones o procesos sufridos lo convierten en un bien apto para la creación de otros bienes; por lo tanto, el tipo de insumo dependerá del rubro y, para el caso, tal insumo es el elemento equivalente al concentrado, es decir, el material que se encuentra listo para servir en la fabricación del producto final. **3.13.** En esta línea de análisis, es pertinente puntualizar que, para el caso de la caliza, el proceso para llegar al producto final en cada caso o el equivalente al concentrado es el **insumo** para la fabricación del producto final, el mismo que debe ser determinado por su valor debidamente justificado, conforme lo establece la norma; ello, claramente, no excluye como método para determinar el valor de mercado debidamente justificado, el aplicado por la recurrente, siempre que resulte ser el más idóneo y cumpla con la obtención del resultado previsto en la normativa materia de análisis. **3.14.** Habiéndose establecido que la base de cálculo, para el caso, está determinada por el punto en el proceso de conversión del mineral no metálico para iniciar la fabricación del producto final, es decir, el punto en que se genera el **insumo**, podemos concluir lo siguiente: a) La parte recurrente es una **empresa integrada**, en la medida que, además de realizar actividades de explotación y beneficio hasta la obtención del concentrado o **equivalente al concentrado**, o componente minero, realiza directamente o a través de terceros otros procesos metalúrgicos, industriales o de manufactura posteriores hasta la obtención de un producto comercial final. b) Para ello, será necesario establecer el **valor equivalente al concentrado** del mineral que prevé el numeral 4.2 del artículo 4 de la Ley de Regalía Minera, para el caso materia de autos. c) No resulta razonable que se establezca como base de cálculo para la regalía minera el **valor que pueda tener el mineral no metálico en la cantera de donde se extrae**, que representa la materia prima, pues este valor no refleja el equivalente al concentrado. d) Tampoco se puede considerar como base de cálculo del mineral no metálico el valor obtenido restando al valor bruto de venta del producto final los costos de tratamiento hasta llegar al valor del concentrado, como postula la administración, pues este valor considera como punto de partida el **valor de venta**, fórmula con la cual, en el caso, no se considera el valor agregado que se incluye para la fabricación de productos como cemento, clínker, bloques, adoquines, ladrillos, bloques grass, pavimento, king block, valor que, de acuerdo a lo expuesto por ella, se encuentra incluido en la base de cálculo efectuada por la administración, es decir, el valor agregado referido no es objeto de la resta prevista en la fórmula aplicada; por tal razón, a través de este método, no es posible llegar al valor del concentrado, que, para el caso, es el **insumo** para la fabricación del producto final. **3.15.** Teniendo en consideración lo anteriormente señalado, razonablemente es posible determinar la base de cálculo del mineral no metálico, en función de su equivalencia al concentrado; por ello, no podemos considerar el valor del mineral en la cantera, así como tampoco se puede partir del valor bruto de venta, pues en ninguno de esos casos podemos llegar al equivalente al concentrado. Siendo así, para calcular el equivalente al valor del concentrado, resulta válido establecer que, cuando el mineral se encuentra en condiciones para la fabricación del producto final, puede ser considerado como el equivalente al concentrado. En ese sentido, interesa hallar el valor del **insumo para la elaboración de cemento, clínker, bloques, adoquines, ladrillos, bloques grass, pavimento, king block**, cuyo valor de mercado debidamente justificado puede ser determinado mediante distintos métodos, que no excluyen para su acreditación la posibilidad de hacerlo mediante el procedimiento aplicado por la empresa recurrente u otro más idóneo que permita llegar a dicho resultado. Dicho valor es el que se debe tomar como base de cálculo para la determinación de la regalía minera. **3.16.** Finalmente, corresponde en este caso concreto a la administración tributaria determinar el método más idóneo para llegar a establecer la base de cálculo de la regalía minera en el caso de la explotación de caliza para la elaboración de cemento, clínker, bloques, adoquines, ladrillos, bloques grass, pavimento, king block, en función del **valor del insumo** (equivalente al concentrado), que se obtenga por cualquier método idóneo, que, como hemos visto, no es posible mediante la resta prevista en la primera parte del numeral 4.2 del artículo 4 de la Ley de Regalía Minera o en el numeral 4.1 del artículo 4 de su reglamento, lo cual no excluye que se haga aplicando otros métodos o procedimientos, siempre que se respete lo dispuesto por la normativa denunciada, de acuerdo a lo previsto en los puntos precedentes. Es decir, en principio, no es posible excluir algún método de determinación de la regalía para el caso de los

minerales no metálicos; en cualquier caso, dicho método debe responder a la finalidad de la misma. **3.17.** En el caso, conforme al análisis efectuado, la Sala de mérito ha infringido el numeral 4.2. del artículo 4 de la Ley N° 28258 - Ley de Regalía Minera, y el numeral 4.1 del artículo 4 del Decreto Supremo N° 157-2004-EF - Reglamento de la Ley de Regalía Minera, al haber efectuado una aplicación indebida de este marco legal, dado que aplicó a la recurrente medidas que ambas normas aprobaban pero que eran ajenas al caso concreto, e inaplicó otras que sí resultaban exigibles, por lo que se estima la causal y, por lo tanto, el recurso de casación deviene **fundado**. Conforme a lo resuelto, al haberse determinado que la sentencia de vista infringe la Ley de Regalía Minera y su reglamento, **corresponde casar la sentencia de vista** y, actuando en sede de instancia, **confirmar la sentencia de primera instancia** solo en el extremo de la pretensión principal, que declaró fundada la demanda, y, en consecuencia, dispuso declarar la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01175-4-2021, del cinco de febrero de dos mil veintiuno, y de la Resolución de Intendencia N° 0150140010931/SUNAT, del veintiocho de agosto del dos mil trece; y **revocar la sentencia de primera instancia** en cuanto amparó el extremo de la pretensión accesoria de la demanda, que solicitó se ordene a la administración tributaria la devolución a favor de la demandante del monto efectivamente pagado por los valores emitidos más los intereses compensatorios devengados correspondientes hasta la fecha efectiva del pago, y, **reformándola, declarar improcedente este extremo de la demanda**, pues este punto se encuentra pendiente de ser atendido previamente por la administración tributaria, ya que al haberse determinado qué normas resultaban aplicables del numeral 4.2. del artículo 4 de la Ley de Regalía Minera y del numeral 4.1 del artículo 4 de su reglamento, la SUNAT debe disponer el método más adecuado para la determinación, en el caso concreto, de la regalía minera para el caso de la caliza, a fin de que se elabore correctamente su cálculo. **DECISIÓN** Por estas consideraciones, **DECLARARON FUNDADO** el recurso de casación interpuesto por la empresa **Unión Andina de Cementos S. A. A.**, mediante escrito del diez de mayo de dos mil veintitrés (fojas mil cuatrocientos noventa y uno a mil quinientos dieciséis). En consecuencia, **CASARON** la sentencia de vista contenida en la resolución número diecinueve, del veinticinco de abril de dos mil veintitrés (fojas mil cuatrocientos setenta y dos a mil cuatrocientos ochenta y dos), emitida por la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, que revoca la sentencia de primera instancia. **Actuando en sede de instancia, CONFIRMARON** la sentencia de primera instancia, contenida en la resolución número nueve, del treinta de noviembre de dos mil veintidós (fojas mil trescientos cincuenta y uno a mil trescientos sesenta y cinco), solo en el extremo que declaró fundada la pretensión principal de la demanda y, en consecuencia, dispuso declarar la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01175-4-2021, del cinco de febrero de dos mil veintiuno, y de la Resolución de Intendencia N° 0150140010931/SUNAT, del veintiocho de agosto del dos mil trece. Asimismo, **REVOCARON** la sentencia de primera instancia en cuanto amparó la pretensión accesoria de la demanda, que solicitó se ordene a la administración tributaria la devolución a favor de la demandante del monto efectivamente pagado por los valores emitidos más los intereses compensatorios devengados correspondientes hasta la fecha efectiva del pago, y, **REFORMANDOLA, DECLARARON IMPROCEDENTE** este extremo de la demanda, a fin de que la administración tributaria proceda según lo indicado en esta ejecutoria suprema. Por último, **DISPUSIERON** la publicación de la presente resolución en el diario oficial El Peruano, en los seguidos por Unión Andina de Cementos S. A. A. contra el Tribunal Fiscal y la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, sobre impugnación de resolución administrativa. Notifíquese por Secretaría y devuélvanse los actuados Interviene como **ponente** el señor Juez Supremo Pereira Alagón. SS. YAYA ZUMAETA, BURNEO BERMEJO, CABELLO MATAMALA, **PEREIRA ALAGÓN**, DELGADO AYBAR.

¹ Todas las citas remiten a este expediente, salvo indicación contraria.

² Se transcribe la reseña elaborada en su oportunidad.

³ MONROY CABRA, Marco Gerardo (1979). Principios de derecho procesal civil. Segunda edición. Bogotá, Editorial Temis Librería; p. 359.

⁴ Ibidem, p. 359.

⁵ CAVANI, Renzo (2016). Código Procesal Civil comentado por los mejores especialistas. Tomo III. Lima, Gaceta Jurídica; p. 342.