

Universidad de Lima

Escuela de Posgrado

Maestría en Tributación y Política Fiscal



IMPLICANCIAS FISCALES EN LA PROVISIÓN DEL CIERRE DE MINAS

Trabajo de investigación para optar el Grado Académico de Maestro en Tributación y
Política Fiscal

Andrés Alberto Alfaro Esparza

Código 20122408

Lima – Perú

11 de marzo de 2016





**IMPLICANCIAS FISCALES EN LA
PROVISIÓN DEL CIERRE DE MINAS**

TABLA DE CONTENIDOS

| | |
|--|-----------|
| INTRODUCCIÓN | 1 |
| CAPÍTULO I: PRINCIPIO DE CAUSALIDAD..... | 3 |
| 1.1. Alcance de la causalidad aplicable | 3 |
| 1.2. Límites Legales aplicables al principio de Causalidad..... | 4 |
| 1.3. Normalidad y Razonabilidad de los Gastos..... | 6 |
| 1.4. Acreditación del Gasto | 8 |
| CAPÍTULO II: IMPLICANCIAS FISCALES DE LA PROVISIÓN DE LOS GASTOS DE CIERRE DE MINA | 11 |
| 2.1. Causalidad en los Gastos de Cierre de Mina | 11 |
| 2.2. Revisión de la Ley 28090- Ley que regula el cierre de minas. | 11 |
| 2.3. Tratamiento contable y tributario de la provisión de cierre de mina..... | 13 |
| 2.4. Tratamiento Tributario de la provisión de los gastos de cierre de mina en la Legislación Chilena. | 17 |
| CONCLUSIONES | 19 |

INTRODUCCIÓN

En la provisión de los gastos de cierre de mina, es práctica del sector no considerarlos como deducibles hasta que los gastos sean efectivamente realizados. Esta práctica es motivada por lo general, para evitar acotaciones por la Administración Tributaria.

La Ley 28090 establece que “Los titulares de la actividad minera, están obligados a implementar un Plan de Cierre de Minas planificado desde el inicio de sus actividades.”

El Reglamento de la Ley 28090 indica que para la elaboración del Plan de Cierre de Minas se tendrá en cuenta lo siguiente: “Debe incluir las medidas y presupuesto necesarios para rehabilitar el lugar en el que se han desarrollado actividades mineras, asegurar la estabilidad física y química de los residuos y componentes mineros susceptibles de generar impactos negativos y establecer condiciones adecuadas para que el desarrollo y término del proyecto minero, sea acorde con los mandatos establecidos en la legislación vigente.”

La Ley del Impuesto a la Renta vigente y su Reglamento no mencionan ni consideran a la provisión del Cierre de Minas como gasto deducible para efectos del cálculo del impuesto a la renta imponible, generando con ello un vacío legal que imposibilita que las empresas mineras puedan determinar si dicha provisión es deducible o no.

Las empresas mineras en proceso de cierre tendrán serios problemas cuando empiecen a realizar inversiones necesarias para llevar a cabo el cierre de minas, puesto que estas se realizan cuando la operación minera ya no genera ingresos originando con ello que, en la práctica, las inversiones no sean deducibles.

Con respecto a los Gastos de Cierre de Mina, es necesario tener presente que el plan que engloba estos gastos forma parte de los documentos de Certificación Ambiental con los que tiene que contar toda operación minera. Dentro de dicha certificación se encuentra el EIA (Estudio de Impacto Ambiental) y el programa de Adecuación y Manejo Ambiental (PAMA).

Es necesario considerar que la elaboración del plan de cierre de minas es obligatorio para todas las empresas que se dedican a la actividad minera y estas deben presentarse en el plazo máximo de un año desde la presentación del EIA o PAMA .

Teniendo en cuenta que las empresas mineras deben contar con un plan de cierre de minas para poder operar, estos gastos son necesarios para que la empresa pueda desarrollar sus actividades y por lo tanto generar renta gravada y mantener la fuente.

El objetivo del trabajo de investigación, es demostrar que las provisiones de cierre de minas cumplen con el criterio de causalidad y por lo tanto ser considerados como deducibles para efectos de la determinación del impuesto a la renta. Para ello, se ha visto conveniente desarrollar en un capítulo los criterios que gobiernan la causalidad en nuestro régimen tributario.

Se ha visto necesario considerar el tratamiento que se realiza a las provisiones de cierre de mina (faenas) en Chile, puesto que nos permitirá compararlas con nuestra legislación y finalmente reflexionar sobre la necesidad de considerar a las provisiones de cierre de mina como deducibles puesto que el tratamiento actual nos coloca en desventaja con relación al fomento de las inversiones mineras.

CAPÍTULO I: PRINCIPIO DE CAUSALIDAD

1.1. Alcance de la causalidad aplicable

El principio de causalidad es recogido en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta. Dicho principio establece que para establecer la renta neta de tercera categoría es necesario deducir de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente. Además se deben incluir en la deducción los gastos vinculados a las ganancias de capital. La deducción será posible en tanto esta no se encuentre expresamente prohibida por Ley (Artículo 44 de la LIR).

Es necesario indicar que el principio de causalidad es aplicable incluso en aquellas situaciones en que no se haya producido un ingreso real, es decir solo se haya realizado un “ingreso potencial”.

Con respecto a lo indicado en el párrafo anterior, es necesario hacer mención al reparo que realizó la Autoridad Fiscal mediante Resolución de Intendencia N° 055-4-03763/ SUNAT del 24 de Junio del 2002 a una Empresa Minera domiciliada en Arequipa. El reparo se llevó a cabo por los pagos que realizó esta empresa en la adquisición de los derechos de vigencia de unas concesiones mineras, aduciendo que estas no cumplían con el principio de causalidad establecido en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta. La Autoridad Fiscal adujo que estos pagos no cumplían con el principio de causalidad debido a que no habían sido explotadas y por lo tanto no habían generado renta.

El Tribunal Fiscal se pronunció sobre la Resolución de Intendencia mencionada en el párrafo anterior, por medio de la Resolución de Superintendencia N° 00343-3-2005. En dicha resolución se indicó

Que siendo la minería una actividad extractiva de riesgo a largo plazo, los titulares mineros requieren disponer de diversas concesiones en cuyas áreas realizarán sus actividades, de acuerdo a sus planes y estrategias operativas, para lo cual es preciso que paguen anualmente los derechos de vigencia de las concesiones; que en consecuencia los citados derechos de concesiones constituyen un gasto necesario para las actividades mineras y cumplen con el principio de causalidad de los gastos, siendo deducibles para determinar la renta neta, por lo que debe levantarse el reparo.

Atendiendo al principio de Causalidad, el Tribunal Fiscal se ha pronunciado con relación a los gastos que realizan ciertos contribuyentes en favor de las comunidades.

Es así, que un contribuyente presento una reclamación contra la Resolución de Intendencia N° 0150140007848 emitida el 28 de noviembre de 2008 , en donde la Administración Tributaria reparo los gastos efectuados por este a favor de las comunidades nativas , aduciendo que dichos gastos no tienen relación con el giro del negocio y constituyen una liberalidad .

El Tribunal fiscal en la Resolución de Superintendencia N° 016591-3-2010 del 17 de diciembre de 2010 se pronunció sobre el caso en mención estableciendo

(...) esta instancia considera que los gastos efectuados por la recurrente no respondieron a una simple liberalidad , puesto que no se realizaron sin que se buscara con ello una finalidad concreta , sino por el contrario, fueron realizados a efectos de evitar conflictos sociales que directamente pudieran afectar el norma funcionamiento de su yacimiento y demás instalaciones(...).

Como se puede apreciar , en esta resolución el Tribunal Fiscal no sustenta su posición en base a un análisis restrictivo del principio de Causalidad, sino mas bien amplia , comprendiendo en él todo gasto que guarde relación no solo con la producción de rentas , sino con el mantenimiento de la fuente , siendo que esta relación puede ser directa o indirecta.

1.2.Límites Legales aplicables al principio de Causalidad

Los artículos 37 y 44 de la Ley del impuesto a la Renta regulan la aplicación del principio de causalidad.

A lo largo del artículo 37 se enumeran una serie de gastos en los cuales además de cumplir con el principio de causalidad se deben acreditar una seria de formalidades de tipo cuantitativo y/o cualitativo.

Dentro de los gastos sujetos a límite de carácter cuantitativo se encuentran los gastos recreativos al que hace referencia el inciso II del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta. Dichos gastos solo serán deducibles en la parte que no excedan del cinco por ciento (0.5%) de los ingresos netos del ejercicio con un límite de 40 unidades impositivas tributarias (UIT).

Es necesario indicar que por medio del Decreto Legislativo N° 1120, publicado el 18 de julio del 2012 y que entro en vigencia el 01 de enero del 2013 , se modificó el artículo indicado (II) en la parte relacionada con los gastos que incurrían las empresas en las capacitaciones destinadas a su personal. Antes de la modificación, las sumas destinadas por la empresa para la capacitación de su personal solo podían ser deducibles como gasto hasta por un monto máximo equivalente a cinco por ciento (5%) del total de los gastos deducidos en el ejercicio. Con el Decreto Legislativo N° 1120 se eliminaron los límites para los gastos de capacitación. Además es necesario mencionar, que la Autoridad Fiscal por medio del Decreto Supremo N° 136-2011-EF publicada el 09 de julio del 2012, estableció que la deducibilidad de los gastos de capacitación no estaba condicionada a la presentación al Ministerio de Trabajo y Promoción del empleo el programa de capacitación con carácter de declaración jurada (Segunda Disposición Complementaria de la Ley N° 29498 publicada el 19 de enero del 2010 y vigente desde el 01 de enero del 2011).

Otros tipos de gastos sujetos a límite de carácter cuantitativo son aquellos relacionados a las remuneraciones que por el ejercicio de sus funciones realicen los directores de las sociedades anónimas y los gastos de representación propias del giro o negocio. Los primeros gastos indicados están limitados al seis por ciento (6%) de la utilidad comercial del ejercicio antes del impuesto a la renta, mientras que los segundos no pueden exceder del medio por ciento (0.5%) de los ingresos brutos, con un límite máximo de cuarenta (40) unidades impositivas tributarias.

Entre los gastos sujetos a limitaciones que generan diferencias temporales tenemos a los establecidos en el inciso 1, del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta. Es decir todos los gastos que se efectúen en virtud del vínculo laboral existente y con motivo del cese serán deducibles en el ejercicio comercial en que hayan sido pagados dentro del plazo establecido por el Reglamento de la LIR para el plazo de la presentación de la Declaración Jurada correspondiente al ejercicio. Además es necesario considerar que para que estos gastos sean considerados deducibles es necesario que se cumpla con el “Criterio de “Generalidad”. Lo indicado es recogido en el Informe N° 053-2012-SUNAT/4B0000:

(...) en el caso de los gastos por concepto de aguinaldos, bonificaciones, gratificaciones y retribuciones que se acuerden al personal, incluyendo todos los pagos que por cualquier concepto se hagan a favor de los servidores en virtud del vínculo laboral

existente y con motivo del cese, además de lo indicado en la conclusión anterior, debe verificarse el criterio de generalidad.

De un análisis del artículo 37 de la LIR se desprende que hay algunos gastos que no necesariamente cumplen con el principio de causalidad; es decir no están relacionados de forma directa o indirecta con la generación de renta o mantenimiento de la fuente generadora de ingresos. Tal es el caso de los gastos considerados como donaciones y los gastos realizados en favor de personas con discapacidad que se indican en los incisos x y z del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

1.3.Normalidad y Razonabilidad de los Gastos

La normatividad local ha ido delineando una postura en la cual se va orientando a las corrientes que consideran de manera amplia el principio de Causalidad, de tal forma que permite la deducción de gastos aun cuando no se genere una renta inmediata y directa. Para que esta “Causalidad” amplia sea mejor aplicada se ha usado criterios tales como la normalidad y razonabilidad de los gastos en que incurren los contribuyentes en el desarrollo de sus actividades. Esta postura ha sido recogida en distintas Resoluciones del Tribunal Fiscal.

En la Resolución del Tribunal Fiscal N° 06392-2-2005 del 20 de Octubre del 2005 se indicó que:

(...) para evaluar si procede la deducción de determinados gastos para efecto de la determinación del Impuesto a la Renta, y en consecuencia para determinar el cumplimiento del requisito sustancial establecido por el artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, debe analizarse su razonabilidad y su proporcionalidad, lo cual implica recurrir a criterios adicionales, como que los gastos sean normales de acuerdo con el giro del negocio o que éstos mantengan cierta proporción con el volumen de las operaciones, entre otros, cuando la norma no disponga de parámetros distintos ni los límite, criterios en función a los cuáles es posible que pueda ocurrir que ante un gasto similar efectuado por dos empresas, éste no sea deducible para una de ellas y si para la otra.

Similar criterio ha sido recogido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 438-5-2001, 718-5-2002 y 3964 -1-2006.

Es necesario entender que lo que busca la “normalidad” en la causalidad es que los gastos que realice el contribuyente deben ser lógicos y solo podrán deducirse aquellos gastos que resulten coherentes con la actividad lucrativa del contribuyente.

Con respecto a lo anterior, se puede hacer mención a la reclamación de la Resolución de Intendencia N°0260140028973 /SUNAT, emitida el 27 de febrero de 2008 por parte de un contribuyente. En la indicada Resolución, la Administración Tributaria realizó un reparo al contribuyente por los gastos de adquisición de bienes y mejoras de carácter permanente que realizó en el departamento de su propiedad, con el fin de dar alojamiento a sus clientes del extranjero. Al realizar el análisis el Tribunal Fiscal, evaluó la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) N° 16. En dicha norma se establece que los desembolsos por reparaciones o mantenimiento de los activos son aquellos que se efectúan para restaurar o mantener los futuros beneficios económicos que una empresa puede esperar del rendimiento estándar originalmente evaluado del activo, siendo generalmente reconocidos como gastos cuando se incurre en ellos.

Con respecto a lo anterior, se observa que los gastos incurridos por el contribuyente en las mejoras de carácter permanente de su departamento con el fin de hospedar a clientes extranjeros, en primer lugar no cumplen con los requisitos establecidos en la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) N° 16 para ser considerados como parte del activo fijo del contribuyente y además estos gastos no cumplen el requisito de ser “Normales” para el giro del negocio y por lo tanto no resultan estrictamente indispensables para la generación de rentas gravadas o al mantenimiento de su fuente productora. Es así que el Tribunal Fiscal por medio de la Resolución de Superintendencia N° 02301-2-2010 del 03 de marzo de 2010 confirmó el reparo establecido por la Administración Tributaria, en su informe estableció:

Que a pesar de haber sido requerida expresamente, la recurrente no cumplió con acreditar que los gastos observados estuvieron destinados a la generación de rentas gravadas o al mantenimiento de su fuente productora, en consecuencia, al no haberse sustentado la causalidad de los mencionados gastos, corresponde mantener el reparo en ese extremo (...)

En el párrafo segundo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta se indica que para establecer si los gastos en que incurren los contribuyentes son necesarios para producir y mantener la fuente deben cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente.

La razonabilidad en los gastos se puede apreciar en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01465-1-2005 del 08 de marzo del 2005, el cual establece que la ley del impuesto a la Renta:

Recoge el principio de causalidad como regla general para admitir la deducibilidad o no de los gastos y así determinar la renta neta de las empresas, debiendo meritarse si el monto del gasto corresponde al volumen de las operaciones del negocio correspondiendo examinar la proporcionalidad y razonabilidad de la operación así como el *modus operandi* de la empresa.

El mismo criterio se recoge en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 9473-5-2001 del 28 de noviembre del 2001.

Como se puede apreciar la razonabilidad de un gasto está vinculado de manera estrecha a su proporcionalidad, pues para que un gasto sea deducible, el mismo debe ser razonable con relación a los ingresos del contribuyente, lo que debe originar que haya una proporcionalidad con estos últimos.

1.4.Acreditación del Gasto

Como se ha indicado a lo largo de los puntos anteriores, el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta condiciona la deducción del gasto o costo al destino o finalidad que se busque con ellos. Es necesario tener presente que para lograr la deducibilidad de un gasto es necesario que este sea fehaciente, es decir la operación contenida en el respectivo comprobante de pago debe ser real para que pueda ser deducida por la empresa. A lo largo de la Ley del Impuesto a la Renta no se indica de manera expresa el requisito de operaciones reales para lograr la deducibilidad del gasto; sin embargo se entiende que para lograr la deducibilidad debe haber un gasto sobre el cual haya una razonable confianza de su ocurrencia y utilización.

Lo relativo a la realidad o no de una operación se indica en el artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas (IGV) e Impuesto Selectivo al Consumo (ISC). En dicho artículo se establece que para efectos de considerar una operación como no real se deben realizar las siguientes situaciones:

- a) Aquella en la que si bien se emite un comprobante de pago o nota de débito, la operación gravada que consta en éste es inexistente o simulada, permitiendo

determinar que nunca se efectuó la transferencia de bienes, prestación o utilización de servicios o contrato de construcción.

- b) Aquella en que el emisor que figura en el comprobante de pago o nota de débito no ha realizado verdaderamente la operación, habiéndose empleado su nombre y documentos para simular dicha operación.

Como se puede apreciar en la Ley del IGV e ISC la descripción de una operación no real es reducida, si esta se compara con la abierta noción de operación no fehaciente aplicable al Impuesto a la Renta.

Para el caso de lograr una fehaciencia aplicable al impuesto a la Renta, es necesario poner especial énfasis las pruebas a mostrar a la Administración Tributaria, la acreditación mediante medios probatorios es de suma importancia. Es necesario indicar también que no es el contribuyente el que está obligado a probar la realidad de su operación, sino que es la Administración Tributaria la que está obligada a probar lo contrario.

En la Resolución del Tribunal Fiscal N° 06607-3-2002 se hace referencia a la necesidad de prueba de las operaciones no reales por parte de la Administración Tributaria:

(...) la Administración Tributaria fundamenta el reparo únicamente en el hecho que los proveedores no fueron habidos y que en otros casos el comprobante de pago no fue autorizado, sin acreditar que corresponden a operaciones no reales o que las facturas califiquen como falsas conforme a las normas aplicables ; que conforme al criterio adoptado por este Tribunal , la Administración Tributaria para observar la fehaciencia de las operaciones debe contar con las pruebas suficientes que si lo demuestran (...)

Es necesario tener presente que la acreditación o desconocimiento del gasto causal deberá ser una labor en forma coordinada entre la Administración Tributaria y el contribuyente.

La causalidad del gasto puede entenderse como aquellos gastos que están definidos de manera explícita en nuestra legislación, en los diferentes incisos que conforman el Artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y aquellos gastos que provienen de la gestión empresarial y que por lo tanto necesitarán una mayor evaluación y acreditación de su causalidad desde un punto de vista amplio y no restrictivo. El Tribunal Fiscal en la Resolución N° 16591-3-2010 del 17 de diciembre

del 2010 se pronunció sobre el carácter amplio del principio de causalidad. La Administración Tributaria solicitará una mayor acreditación con relación a los últimos gastos indicados.

Es necesario tener presente que la presentación de los comprobantes de pago y la demostración de su registro contable no resulta suficiente para acreditar la realización de los servicios, siendo necesario que los contribuyentes mantengan, al menos, un nivel mínimo indispensable de elementos de prueba que acrediten, en caso sea necesario, que los comprobantes de pago que sustentan su derecho corresponde a operaciones reales. Lo anterior se muestra en la Resolución de Superintendencia N° 2289-4-2006.

Según Durán Rojo (2009), el Tribunal Fiscal en algunos casos ha señalado que los documentos genéricos no son suficientes para acreditar el gasto si no hacen referencia a los bienes adquiridos, aunque se encuentren con facturas y se hayan realizado los registros contables. Lo indicado, va con la perspectiva del Tribunal Fiscal, de que los gastos que son susceptibles de ser deducidos tienen que cumplir con el principio de Causalidad y ser reales, es decir que las partes que figuran en el comprobante de pago (vendedor y comprador) hayan participado en la operación, además que la misma operación sea fehaciente. (p. 15)

Siguiendo esta línea, en el caso de las compras y transferencias de bienes, debe acreditarse la adquisición del bien y su transferencia, además del traslado. Los documentos de control de ingreso y salida de almacén y las guías de remisión son indispensables para tal propósito. Además es necesario presentar documentos que permitan corroborar las fechas y oportunidades del movimiento de mercadería y bienes en general. El Tribunal Fiscal en la Resolución N° 3851-4-2008 se pronunció en los términos indicados previamente. (Durán Rojo, 2009, p. 16)

Atendiendo la necesidad del contribuyente de sustentar el gasto ante una fiscalización de la Administración Tributaria, es necesario contar como valor probatorio los contratos civiles y mercantiles como acompañantes del conjunto de pruebas que el contribuyente está en el deber de acopiar, exhibir y presentar a la Administración Tributaria.

CAPÍTULO II: IMPLICANCIAS FISCALES DE LA PROVISIÓN DE LOS GASTOS DE CIERRE DE MINA

2.1. Causalidad en los Gastos de Cierre de Mina

Como se ha indicado en el capítulo precedente, toda provisión deben cumplir con el principio de causalidad para poder ser considerada como deducible para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta. Además, debe cumplir con los criterios de razonabilidad, proporcionalidad entre ingresos y gastos, fehaciencia, devengado y acreditación del gasto con comprobantes de pago debidamente autorizados.

Con respecto a la provisión del cierre de minas, la Autoridad Fiscal no lo considera deducible puesto que lo enmarca dentro de la prohibición del inciso f) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta al considerarla como una provisión estimada. Sin embargo, desde que se regulo la necesidad de contar con un estudio de cierre de minas (Ley 28090- Ley que regula el cierre de minas) para que las empresas puedan realizar operaciones de explotación minera; las empresas tienen que contar con estudios técnicos que les permita determinar el monto que les costará la remediación de la explotación minera cuando las empresas dejen de operar. Por lo indicado y como se demostrará más adelante la provisión de cierre de minas es causal porque al estar sustentado en estudios técnicos cumplen con el principio de fehaciencia, razonabilidad, devengado. Además su determinación es necesaria para que la empresa pueda operar y por lo tanto indispensable para la generación de renta gravada.

2.2. Revisión de la Ley 28090- Ley que regula el cierre de minas.

El 14 de octubre de 2003 se publicó la Ley 28090- Ley que regula el Cierre de Minas . El Reglamento de la Ley 28090 fue establecido en el 2005 por medio del Decreto Supremo N° 033-2005-EM.

La Ley 28090 y su Reglamento tienen como objetivo la prevención, minimización y el control de los riesgos y efectos sobre la salud, la seguridad de las personas, el ambiente, el ecosistema circundante y la propiedad, que pudieran derivarse del cese de las operaciones de una unidad minera.

La Ley que regula el Cierre de Minas, establece que las empresas mineras están obligadas a realizar el cierre de las áreas, labores e instalaciones de una unidad minera, por medio del Plan de Cierre de Minas regulado por su Reglamento.

Es pertinente indicar que los titulares de la actividad minera, una vez aprobado el cierre de minas, deben constituir garantías que permitan asegurar que las empresas cumplirán con las obligaciones derivadas del Plan de Cierre de Minas, de acuerdo con las normas de protección ambiental o en caso sea necesario, sean ejecutadas por el Ministerio de Energía y Minas para llevar a cabo las labores de cierre de mina, en caso haya incumplimiento por parte del titular de la actividad minera. Las empresas mineras que no logren constituir las garantías no podrán realizar las operaciones de exploración minera ni operaciones de explotación y procesamiento minero.

El Plan de Cierre de Minas es un complemento al Estudio de Impacto Ambiental y al Programa de Adecuación y Manejo Ambiental correspondiente a las operaciones del titular de la actividad minera. Las empresas mineras que no cuenten con el Plan de Cierre de Minas aprobado, está impedido de iniciar el desarrollo de sus operaciones.

Una vez aprobado el Plan de Cierre de Minas, se debe realizar una primera actualización luego de transcurridos tres (3) años desde su aprobación y posteriormente después de cada cinco (5) años desde la última modificación o actualización aprobada por dicha autoridad. (Tecnología Minera). Además, el titular de la actividad minera debe presentar ante la Dirección General de Minería informes semestrales que indiquen el avance de las labores de rehabilitación estipulado en el Plan de Cierre de Minas aprobado y con información detallada de las medidas de ejecución para el semestre inmediato siguiente.

Unos de los indicadores de suma importancia en el Plan de Cierre de Minas están determinados por los Componentes del Presupuesto que sustentan la ejecución del Plan de Cierre. Estos componentes están conformados por el Valor Presente Neto actualizado del Plan de Cierre de Minas, el Valor de las medidas de cierre progresivo y final, montos de rehabilitación ya ejecutados, importes de las garantías actualizadas generadas en períodos anteriores, importes de las garantías a constituirse y el valor de las medidas de post cierre.

2.3. Tratamiento contable y tributario de la provisión de cierre de mina.

Para determinar el efecto de las provisiones de cierre de mina en la determinación del Impuesto a la Renta, es necesario indicar el tratamiento contable financiero de la provisión de cierre de minas.

La base contable que soporta el tratamiento contable de los costos de desmantelamiento está dada por : la NIC 16 (Propiedad , Planta y Equipo), NIC 37 (Provisiones ,activos contingentes, y pasivos contingentes) y CINIIF (cambios en pasivos existentes por desmantelamiento, restauración y similares).

Ante algunos vacíos o generalidades en las normas contables aplicadas en el país se pueden consultar algunas otras normas tales como US FAS 143 (USA) similar a las obligaciones de retiro de activo ó al UK FRS 12 (Reino Unido) la cual es similar a las guías de la NIC 37.

La provisión inicial del Cierre de Minas debe ser reconocido en el Balance General como un activo de larga duración y cuya contrapartida debe ser un provisión de pasivo. El registro inicial de activo está sustentado en la aplicación de la Norma Internacional de Contabilidad 16 (NIC 16).

Según Franco Concha (2011), una vez determinado el reconocimiento contable del Cierre de Minas, es necesario medir el monto por el cual se registrará dicha obligación, el cual se hará considerando la técnica del valor presente, según lo establece el FAS143 (Asset Retirement Obligations). Al considerarse al Cierre de Minas como un activo de larga duración, debe ser depreciado periódicamente de acuerdo a lo establecido en la NIC 16, párrafo 6; además el método de depreciación a considerar para el activo constituido por el Cierre de Minas puede ser por línea recta o de acuerdo con las unidades producidas. Por lo tanto , la depreciación del activo de larga duración por Cierre de Minas se mostrará en la contabilidad como un cargo a un gasto por depreciación y un abono a depreciación acumulada.

Es necesario realizar ajustes de actualización, conforme van pasando los años de vida de la unidad minera relacionada con el Cierre de Minas, al valor presente de los flujos futuros de cajas que sirven como base para el registro de la provisión realizada.

Al final de la vida útil de la Compañía Minera, esta no poseerá más el activo de larga duración por Cierre de Minas, pues este habrá ido consumiéndose, en cada período, de acuerdo con lo planificado para la depreciación. Sin embargo, aún se cuenta con la

contrapartida por el lado del pasivo, constituida por la Provisión por Cierre de Minas, la cual ha venido actualizándose durante cada periodo de acuerdo con la medición del valor presente de los flujos futuros de caja. Por lo tanto, la forma de eliminar esta Provisión por Cierre de Minas será registrándola contablemente con un cargo por la totalidad de la provisión y un abono por concepto de los trabajos realizados por pagar, asignaciones de gasto generales y de equipos.

Con relación a la deducibilidad para efectos del impuesto a la Renta , el tratamiento de la provisión del cierre de minas no es considerado por la Ley 28090 (Ley que regula el cierre de minas y su reglamento). Además , dicha provisión tampoco es regulada por la Ley del Impuesto a la Renta y su Reglamento .

La ley del Impuesto al renta en su artículo 37 establece

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.¹.

Por otro lado, el artículo 44 de la LIR señala que “No son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría: ... f) Las asignaciones destinadas a la constitución de reservas o provisiones cuya deducción no admite esta ley”².

Como se puede apreciar en la normativa tributaria local no se regula de manera específica el tratamiento tributario de la provisión de cierre de mina , por lo que en la práctica la provisión por cierre de minas no es permitida como gasto deducible para efectos del Impuesto a la Renta . Es por ello que el gasto por depreciación generado en el ejercicio por el Activo de larga duración, correspondiente a la provisión de cierre de minas , contabilizado de acuerdo a las normas contables, debe ser reparado para efectos del Impuesto a la Renta. (Franco Concha, 2011)

Para la Autoridad Fiscal el activo de larga duración que se genera como consecuencia de la provisión del cierre de minas obedece a una evaluación financiera y por lo tanto no acepta su depreciación.

¹ TUO de la Ley del Impuesto a la Renta”. Perú. Capítulo VI, Artículo 37°.- (56).

² TUO de la Ley del Impuesto a la Renta”. Perú. Capítulo VI, Artículo 44°.

Es necesario tener en cuenta que el propósito de la norma establecida en el inciso f) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta , tiene como objetivo impedir que se deduzcan provisiones estimadas , las cuales no pueden ser determinadas de manera exacta .

En el caso de la provisión de cierre de minas, hay métodos que permiten contabilizar la provisión de cierre de minas. Conocer el costo en que se incurrirá en la provisión de cierre de minas es fundamental para una empresa minera ya que esta se debe provisionar financieramente de forma anual y luego distribuidos en los diversos ejercicios en que se origina.

En la práctica las empresas que pertenecen a la gran minería poseen más de una unidad minera, estas compañías suelen utilizar los futuros desembolsos de efectivo mencionados como gasto deducible en otras unidades mineras de su propiedad que todavía se encuentren en la etapa de Cierre Progresivo, es decir que aún tengan vida útil o generen ingresos, a fin de reducir su base imponible como una estrategia de planeamiento tributario. En la práctica las empresas de la gran minería tratan a sus unidades mineras como centros de costos independientes a nivel de papeles de trabajo, pero al momento de armar los Estados Financieros las unidades mineras en cuestión ya no se tratan como centros de costos, sino que los resultados se consolidan. Es necesario indicar que siempre va a quedar un importe no utilizado como gasto deducible por la empresa, correspondiente a la Provisión por Cierre de Minas de la unidad minera con la vida útil más larga. (Franco Concha, 2011)

Además, debido a que la provisión de cierre de minas es cuantificado en base a diversos estudios (para determinar el costo de remediación), los cuales se sustentan en estudios técnicos elaborados por empresas contratadas por las empresas mineras , la provisión efectuada estaría sustentada desde el punto de vista de la fehaciencia puesto que las Autoridades Fiscales contarían en su evaluación con documentos técnico que sustentan la provisión .

Como indica Belaunde Plenge

(...) es necesario admitir la deducción de la provisión de cierre de minas , por cuanto se trata de un gasto obligatorio que se devenga a medida que se produce la explotación económica de la concesión minera . Adicionalmente, el hecho de no permitir su deducción resulta perjudicial para la actividad minera , puesto que

al ser un gasto que se efectúa al finalizar la explotación económica de la concesión minera , si no se permite su deducción a medida que se devenga , lo que se esta haciendo realmente es impedir su deducción en forma definitiva , puesto que en el momento del desembolso ya no se genera ganancia de la que pueda deducirse”³.

Bajo la misma perspectiva, Marcial García Schreck establece:

Las provisiones se constituyen para cubrir gastos que si se hubieran incurrido en el ejercicio en curso, habrían sido normalmente deducibles. Mediante su deducción en el ejercicio en que se registran, se adelanta el reconocimiento de un gasto que será desembolsado en el futuro. Y esto sirve para que, en un caso como el planteado, pueda rebajarse de la renta bruta generada durante la vida de la mina, en aplicación estricta del método de lo devengado, bajo el cual está implícita la correlación de los ingresos con sus gastos”⁴.

Al considerar la Autoridad Fiscal a la provisión por cierre de minas como un estimado y por lo tanto reparable bajo el supuesto que las empresas mineras no incurran en los gastos provisionados, es necesario acotar que dicha provisión tiene características especiales que la diferencian de las provisiones no aceptadas a las que hace referencia el Artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta . El riesgo de que las empresas mineras no incurran en el gasto provisionado , no existe ya que el titular minero está obligado a constituir una garantía ambiental a favor de la autoridad competente, que asegure el cumplimiento de las inversiones de rehabilitación que comprende el Plan de Cierre en los periodos de operación de Cierre Final y Post Cierre. Por ejemplo, mediante la creación de un fideicomiso para tal fin. Por lo indicado, no hay justificación para denegar la deducción de las provisiones para cierre de minas.

Además, para una empresa minera es de suma importancia conocer el costo de remediación de un proyecto minero puesto que en caso el costo sea muy alto , podría no ser factible la explotación del proyecto . Por otro lado, conocer el costo de remediación es indispensable puesto que implica un provisión financiera la cual será distribuida de manera proporcional durante la etapa de vida del proyecto minero.

³ Artículo: Aspectos tributarios de los programas de medio ambiente mineros. Perú, página 28, 2002.

⁴ Artículo: Cierre de minas – Agenda Tributaria Pendiente. Revista Rumbo Minero, Perú.

2.4. Tratamiento Tributario de la provisión de los gastos de cierre de mina en la Legislación Chilena.

El tratamiento de la provisión de los gastos de cierre de mina está regulado por la Ley N° 20.551 publicado el 11 de noviembre del 2011 en el diario oficial Chileno. La Ley regula el tratamiento tributario que debe darse, en el ámbito de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), a los gastos en que se incurra con motivo del cumplimiento del plan de cierre y a la garantía⁵ que la empresa deba constituir para garantizar el cumplimiento de las faenas, en los casos que se encuentre obligada a hacerlo.

El artículo 58 de la ley permite, dentro del último tercio de vida útil de una mina, provisionar financieramente el costo de la garantía efectivamente constituida, y que esa provisión pueda llevarse a resultado, y por consiguiente, deducirse tributariamente.

En caso que el monto de la garantía efectivamente constituida se modifique durante el último tercio de vida útil del proyecto minero, la diferencia que aumente o disminuya dicha garantía, deberá agregarse o restarse proporcionalmente de las cantidades que corresponda deducir en cada uno de los años que resten de vida útil del proyecto, a contar del ejercicio en que se produjo el aumento o disminución del monto de la garantía efectivamente constituida. (Circular N° 22 del 03.05.2013, inciso b y d)

En el mismo circular (N° 22 del 03.05.2013) en el caso que se amplíe el plazo de vida útil de la faena minera (operación minera), la diferencia entre las cantidades deducidas por el contribuyente establecidas en el plan original de cierre de mina y las cantidades que habría correspondido deducir de acuerdo con el nuevo plazo, debidamente actualizada al cierre del ejercicio, deberá agregarse a la renta líquida imponible del año en que se determine la ampliación y deducirse en los períodos correspondientes, de conformidad con las reglas anteriores.

La deducción anual amortizada será equivalente al resultado de dividir la garantía efectivamente constituida por la cantidad de años correspondientes al último correspondientes al último tercio de la vida útil de la faena .

⁵ De conformidad con lo dispuesto por el artículo 49 de la Ley, toda empresa minera o empresario minero que efectúe operaciones mineras sujetas al procedimiento general de aprobación del plan de cierre, deberá constituir garantía que asegure al Estado el cumplimiento íntegro y oportuno de la obligación de cierre prescrita por la ley

Por ejemplo, si un yacimiento minero tiene 21 años de vida útil, en el año 15 de operación de la mina, el contribuyente podrá descontar un gasto tributario por el cierre de la faena minera, aunque en la práctica dicho cierre no haya comenzado y aunque dicho gasto no se haya comenzado a desembolsar, pues estará descontando como gasto las provisiones constituidas mediante las garantías exigidas por la ley, que caucionan su cumplimiento.

Así, el desembolso real sólo será efectivo al momento de cerrar la mina, pero el gasto ya habrá sido llevado a resultado con anterioridad y aprovechado tributariamente, rebajándose de la Renta Líquida Imponible de los ejercicios anteriores.

La Regulación fiscal Chilena no identifica de manera taxativa los ítems que pueden comprender los gastos de cierre de faenas (cierre de minas). Sin embargo , El Servicio de Impuestos Internos de Chile en la Circular N° 22, de 2013, establece “ Para los efectos de deducir el monto de la garantía efectivamente constituida de conformidad con las reglas antes explicitadas, se debe tener presente que de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 53 de la Ley, el monto de la garantía deberá ajustarse cuando se produzcan actualizaciones del plan de cierre, cambios en los costos de implementación del plan de cierre, cierres progresivos y parciales contemplados en el plan de cierre u otra circunstancia debidamente calificada y fundamentada por el Sernageomin, según los criterios que establezca el Reglamento”. De lo anterior se puede entender que la norma tributaria chilena como plan de cierre de mina a los cierres progresivos, parciales y post cierre.

CONCLUSIONES

- Teniendo en cuenta que la provisión del cierre de minas es un gasto obligatorio, el cual se va devengando durante el proceso de explotación económica de la concesión minera y además dicha provisión es necesaria para que la unidad productiva pueda operar (las empresas tienen que presentar un plan de cierre de minas); considero que la provisión debería ser aceptada tributariamente como un gasto deducible .
- Si bien es cierto el artículo 44 , inciso f) de la Ley del Impuesto a la Renta tiene como fin evitar que las empresas se deduzcan gastos estimados ; es necesario aclarar que la determinación del costo de remediación está ligado a estudios técnicos realizados por empresas especializadas .
- Los estudio técnicos que sustentan la provisión de cierre de minas esta conformados por distintos componentes que incluyen la evaluación del área del proyecto, actividades de cierre , mantenimiento y monitoreo post – cierre , cronogramas de actividades, presupuestos y garantía financiera , entre otros .
- Por ello , es que la provisión del cierre de minas debe ser lo más real al costo final de remediación puesto que una mal estimación podría originar que el proyecto no sea viable .
- Por lo indicado , no es adecuado que la Administración Tributaria concluya que las provisiones por cierre de mina que realizan las empresas del sector minero son estimaciones enmarcadas dentro de lo que especifica el artículo 44 , inciso f) de la Ley del Impuesto a la Renta ; puesto que esta demostrado que estas provisiones están sustentadas en informes técnicos que en base a métodos determinan el valor más exacto del costo que incurrirán las empresas en la remediación de las unidades operativas .
- La deducción de la provisión del cierre de minas esta limitada por el monto estipulado en la garantía ambiental lo cual asegura que la provisión sea estimada con un sustento técnico adecuado y lo más exacto posible. Es necesario acotar que las empresas encargadas de elaborar el plan de cierre de minas son entidades

inscritas en el Registro de Entidades Autorizadas del Sector Energía y Minas.

- Con relación a la garantía, es necesario que esta sea aprobada y controlada por la Dirección General de Asuntos Ambientales (DGAA); la cual es ajustada de forma anual en la medida de cambios en las condiciones de la operación minera por lo que las empresas realizan una revisión periódica de sus provisiones de cierre de mina.
- El artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta establece el principio de Causalidad, según el cual, para efectos de la determinación del impuesto, resultan deducibles todos los gastos necesarios para generar renta gravada o para mantener su fuente. Dentro de estos gastos, se debe considerar a la Provisión por Cierre de Minas, la cual afecta resultados bajo la forma de la depreciación del activo de larga duración constituido por Cierre de Minas, ya que dicha provisión se reconoce como consecuencia de cumplir con la obligación indispensable, normada por ley, de establecer las garantías ante el Estado para el cumplimiento del Plan de Cierre de Minas. Cuando las empresas cumplen con este requisito recién pueden iniciar operaciones.
- Por lo indicado, la provisión contable destinada a cubrir el costo del Plan de Cierre también sea aceptada como gasto deducible a efectos tributarios.
- Las provisiones del cierre de minas se realizan con el fin de cubrir gastos que si se hubieran incurrido en el ejercicio en curso, habrían sido deducibles. Al realizarse la deducción en el ejercicio en que dichas provisiones son registradas, se procede a adelantar el reconocimiento de un gasto que será desembolsado en el futuro. Ello permitiría rebajarse dicho gasto de la renta bruta generada durante la vida de la mina, con lo que se estaría cumpliendo en aplicación del método de lo devengado, bajo el cual está implícita la correlación de los ingresos con sus gastos. Tener presente que inicialmente el texto de la autógrafa de la Ley que regula el cierre de minas y que fuera aprobado inicialmente por el Congreso de la República en el año 2003 permitía la deducción de las provisiones de cierre de mina; sin embargo fue observada por el poder ejecutivo.
- Teniendo en cuenta la situación actual que esta atravesando el sector minero en donde el precio a la baja de los minerales esta haciendo que las empresas sean mucho mas cautelosas en sus inversiones, es necesario que nuestra normativa fiscal permita la deducción de los gastos de cierre de mina puesto que cumple con los

critérios de causalidad y además permitiría colocarnos en mejores condiciones que Chile en el tratamiento de las provisiones de cierre de minas .



REFERENCIAS:

- Alcances del principio de causalidad en el impuesto a la renta. Recuperado de <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/contabilidadyNegocios/article/view/620/609>
- Belaunde Moreyra, M. (2011). *Derecho Minero y Concesión*. Lima: San Marcos.
- Biblioteca del Congreso Nacional de Chile (2014) Aspectos Tributarios de los gastos por cierre de faenas mineras. Chile y derecho comparado. Santiago.
- Congreso de la República. (9 de Octubre de 2003). Allanamiento sobre Cierre de minas. Primera Legislatura ordinaria 2003, 17 sesión, 9 de Octubre de 2003
Recuperado de:
[http://www2.congreso.gob.pe/Sicr/Congresistas/2006/20060264.nsf/vf03web/D1AAF8269693842F05257655007ADC0C/\\$FILE/03-10-09-17S-PLOv.pdf](http://www2.congreso.gob.pe/Sicr/Congresistas/2006/20060264.nsf/vf03web/D1AAF8269693842F05257655007ADC0C/$FILE/03-10-09-17S-PLOv.pdf)
- Franco Concha, P. P. (2011). Tratamiento contable de la provisión por cierre de minas. *Journal of Business*. Lima: Universidad del Pacífico. Recuperado de:
<file:///C:/Users/Andrea%20P/Downloads/780-2965-1-PB.pdf>
- Durán Rojo, L. (2015). *Impuesto a la Renta Empresarial*. Lima: AELE.
- Tecnología Minera (s.f.) Integración de estudios ambientales para una mejor gestión ambiental minera. Recuperado de:
<http://www.tecnologiaminera.com/tm/novedad.php?id=282>
- Ministerio de Energía de Minas de Perú y Canadá (2002). *Guía para la elaboración y Revisión de Planes de Cierre de Mina*. Lima.
- Normas Internacionales de Información Financiera (2015). Recuperado de https://www.mef.gob.pe/index.php?option=com_content&view=article&id=3348&Itemid=101379&lang=es
- Picón Gonzales, J. L. (2014) Deducciones del Impuesto a la Renta Empresarial. Lima: Dogma-
- Plan de Cierre de Minas Conga. Informe Final, (2011). Proyecto 1-A-018-040, Lima
Recuperado de:
http://s1.q4cdn.com/259923520/files/doc_downloads/south_america/conga/fact/Proyecto-Conga-Plan-de-Cierre-de-Minas-October-2011-Web.pdf
- Principio de Causalidad y su implicancia en el sustento de los gastos en el Impuesto a la Renta . Recuperado de http://aempresarial.com/servicios/revista/197_1_XCYTKFFAEXUNTDLISCFE_UONXYZIQOVGLYFEILKJQIEDBHOKZRQ.pdf

García Schreck, M. (2014). Cierre de minas – Agenda Tributaria Pendiente. *Revista Rumbo Minero*. Lima Recuperado de <http://www.ey.com/PE/es/Newsroom/Newsroom-AM-cierre-minas-agenda-tributaria-pendiente>

Sociedad Nacional de Minería, Petróleo y Energía.”Simposium de Tributación Minero Energética”. Lima: 2012.

Servicio de Impuestos Internos de Chile. Circular N° 22. Tratamiento Tributario de garantías y gastos incurridos en cumplimiento de planes de cierre de faenas e instalaciones mineras para los efectos del Impuesto a la renta y a las ventas y servicios. Recuperado de <http://www.sii.cl/documentos/circulares/2013/circu22.pdf>.

Análisis Tributario (Febrero 2009). *Principios de Causalidad para las deducciones del impuesto la renta*. XXII (253).

Durán Rojo, L. (julio 2009). Alcances del principio de causalidad en el impuesto a la renta empresarial. *Contabilidad y Negocios*. 4. (7)

Análisis Tributario. (Marzo 2012.) *Principios de Causalidad para la deducción de gastos en la Ley del Impuesto a la Renta* . XXV (290).

