

Universidad de Lima  
Escuela de Posgrado  
Maestría en Tributación y Política Fiscal



**"FUNDAMENTOS PARA CONSIDERAR  
DETERMINADOS BIENES TANGIBLES  
COMO GASTOS DE DESARROLLO  
MINERO, PERMITIENDO SU  
DEDUCCIÓN CONFORME A LA LEY  
GENERAL DE MINERÍA"**

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

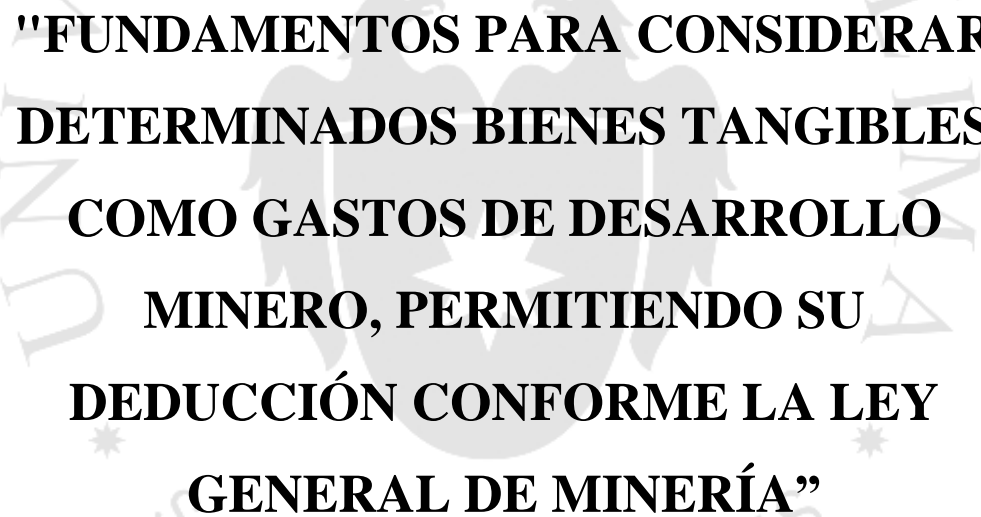
**Percy Denver Barzola Yarasca**  
**Código 20102083**

**Asesor: Dr. Juan Pablo Porto Urrutia**

**Lima- Perú**

**Marzo, 2018**





**"FUNDAMENTOS PARA CONSIDERAR  
DETERMINADOS BIENES TANGIBLES  
COMO GASTOS DE DESARROLLO  
MINERO, PERMITIENDO SU  
DEDUCCIÓN CONFORME LA LEY  
GENERAL DE MINERÍA"**

# TABLA DE CONTENIDO

<b>INTRODUCCIÓN</b>	.....	
<b>I. PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN</b>	.....	10
1.1. Situación problemática.	.....	10
1.2. Formulación del Problema.	.....	11
1.3. Justificación de la Investigación.	.....	11
1.4. Objetivos de la Investigación.	.....	13
1.5. Hipótesis.	.....	14
<b>II. MARCO METODOLÓGICO</b>	.....	15
2.1. Tipo y Diseño de investigación.	.....	15
2.2. Método.	.....	15
2.3. Técnicas e instrumentos de recolección de datos.	.....	16
<b>III. MARCO TEÓRICO</b>	.....	18
3.1. Glosario de términos.	.....	18
3.2. Del ciclo de vida de un proyecto minero.	.....	23
3.3. De la etapa de Desarrollo y Construcción.	.....	25
3.4. De cuando un desembolso contablemente implica un activo y criterios para su reconocimiento.	.....	27
3.4.1. La probabilidad de los beneficios económicos futuros.	.....	28

3.5. De cuando un desembolso es un gasto contablemente y criterios para su reconocimiento.	28
3.6. Del tratamiento contable de los gastos de desarrollo.	29
3.6.1. Del alcance de la NIC 16.	30
3.7. La depreciación como forma de recuperar la inversión en el caso de activos fijos.	31
3.7.1. Aspectos contables de la depreciación.	31
3.7.2. Tratamiento tributario de la depreciación.	32
3.8. Del tratamiento tributario de los desembolsos que califican como gastos de desarrollo.	33
3.9. Del concepto gastos de desarrollo.	34
3.9.1. Del concepto de gastos de desarrollo según la Sociedad Civil.	34
3.9.2. Del concepto de gastos de desarrollo según la doctrina.	35
3.9.3. Del concepto de gastos de desarrollo según el Ministerio de Energía y Minas.	37
3.9.4. Del concepto de gastos de desarrollo según el Tribunal Fiscal.	40
<b>IV. FUNDAMENTOS PARA CONSIDERAR DETERMINADOS BIENES TANGIBLES COMO GASTOS DE DESARROLLO MINERO</b>	49
4.1. Criterios para que la inversión en un activo tangible se considere gasto de desarrollo.	50
4.2. Del método de extracción utilizado.	50
4.3. De la oportunidad de la inversión.	52
<b>V. PROPUESTA LEGISLATIVA</b>	54

<b>CONCLUSIONES</b>	.....	56
<b>RECOMENDACIONES</b>	.....	58
<b>BIBLIOGRAFÍA</b>	.....	59



## INTRODUCCIÓN

De acuerdo con la legislación vigente, en estricto, la Ley General de Minería, se admite la deducción de gastos de desarrollo, que permiten la explotación del yacimiento por más de un ejercicio, en el período en que se incurren, o, su amortización en dicho ejercicio y en los siguientes hasta un máximo de dos adicionales.

Como se aprecia, será relevante definir el concepto de gastos de desarrollo, para determinar correctamente el Impuesto a la Renta en función a la vida útil de la actividad minera. En específico, para el caso materia de la presente investigación, resulta de vital importancia establecer si: ¿Es posible que la inversión en activos tangibles sea considerada como gastos de desarrollo, y, en ese orden, se le otorgue el tratamiento tributario dado por la Ley General de Minería?

Sin embargo, en el ámbito tributario no existe un concepto de gastos de desarrollo, lo que ha originado que, en algunos casos, la Administración Tributaria efectúe reparos a la liquidación de este impuesto, por considerar a estos activos como fijos, y, por ende, aplique las reglas de la depreciación establecida en la Ley del Impuesto a la Renta. De ese modo, la asignación del uso del valor del bien, no se encontrará acorde con la vida útil del mismo, sino, con las tasas de depreciación máximas establecidas en la normatividad vigente.

Como se observará en el análisis de esta investigación, no todo activo tangible puede ser considerado como fijo, y, tener el tratamiento general

establecido por la Ley del Impuesto a la Renta, pues es posible que aquellos se consideren como gastos de desarrollo.

En ese orden de ideas, es materia del presente trabajo establecer, en base a posiciones de la doctrina, criterios del Tribunal Fiscal, posturas del Ministerio de Energía y Minas, y nuestra propia posición: ¿Cuáles serían los fundamentos para considerar determinados bienes tangibles como gastos de desarrollo minero, permitiendo su deducción vía amortización?

En esa línea, para evitar situaciones de incertidumbre y falta de seguridad jurídica, se propone establecer en el derecho positivo una definición de gastos de desarrollo en el que se detalle que los activos tangibles que se encuentren relacionados con la vida de la mina, califican como tales, siendo, entonces, factible la deducción en un solo período, o su amortización dentro del plazo establecido en la Ley General de Minería.

Para tal efecto, el trabajo se divide en los siguientes puntos:

En el Capítulo I, se trata el problema de investigación, abordando, de este modo, la situación problemática que hemos señalado, formulando el problema de investigación. Igualmente, se presentan las razones por las cuales entendemos que este trabajo es importante para la comunidad. Así, enunciamos los objetivos que nos han orientado el análisis. Para, finalmente, establecer nuestra hipótesis de investigación.

Por su parte, en el Capítulo II, se desarrolla el marco metodológico aplicado en la presente investigación.

En el capítulo III, se presentan las bases teóricas. De este modo, en primer lugar, se hace referencia al ciclo de vida de un proyecto minero. Analizando, en específico, la etapa de Desarrollo y Construcción. En ese orden, se



revisa también los criterios para considerar un desembolso contablemente como activo y como gasto. Seguidamente, se trata el tema del tratamiento contable de los gastos de desarrollo, así como, del tratamiento tributario a partir de la legislación positiva. Entonces, se verifican las diferentes posturas que existen respecto al concepto de gastos de desarrollo, de este modo, se aprecia la posición de la Sociedad de Minería, del Ministerio de Energía y Minas, de estudiosos en el tema, y, del Tribunal Fiscal.

Luego de haber realizado todo el análisis descrito, pues procedemos a establecer, en el Capítulo IV, los fundamentos que se deben tener en cuenta para que determinados activos tangibles se consideren gastos de desarrollo.

Para finalmente, enunciar nuestra propuesta de cambio legislativo en pro de la seguridad jurídica, circunstancia que puede ser apreciada en el Capítulo V de este trabajo.

Posteriormente, para terminar el tema materia se brindan las conclusiones y recomendaciones.

# CAPÍTULO I: PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN

## 1.1. Situación problemática

De acuerdo al artículo 75° de la Ley General de Minería, los gastos de desarrollo y preparación que permitan la explotación del yacimiento por más de un ejercicio, podrán deducirse íntegramente en el ejercicio en que se incurran o, amortizarse en dicho ejercicio y en los siguientes hasta un máximo de dos adicionales.

En dicho cuerpo legal se encuentra definida como una de las etapas de la actividad minera; al desarrollo, sin embargo, no existe una definición de los desembolsos a los que se considera la aplicación de dicho tratamiento tributario.

Ante tal situación, y en el escenario de reparos que está efectuando la Administración Tributaria respecto de inversiones sobre bienes tangibles, ya se han esgrimido planteamientos que postulan que dentro de tal concepto cabe la inclusión de dichos bienes, y que, en ese orden, debe existir una definición legal del concepto de gastos de desarrollo. Al respecto, contamos con la opinión de la licenciada Elizabeth Rosado Silva, y, del abogado Renzo Chumacero Quispe, los que señalan, en artículos, dicha propuesta.

## **1.2. Formulación del problema**

### **Problema general:**

¿Es posible considerar a un bien tangible como un gasto de desarrollo minero, y, por ende, aplicar para su deducción el tratamiento especial establecido en la Ley General de Minería?

### **Problema Específico**

**¿Cuál es el concepto de gastos de desarrollo minero?**

**¿Existen desembolsos relacionados a activos efectuados en la etapa de desarrollo que deban ser depreciados conforme a la Ley del Impuesto a la Renta?**

## **1.3. Justificación de la investigación**

Actualmente, la Administración Tributaria está efectuando acotaciones entorno al tratamiento tributario que deben aplicar los titulares de las actividades mineras respecto a desembolsos que aquellos realizan luego de la etapa de exploración, pero antes de la explotación del yacimiento minero, cuando tales inversiones versen sobre bienes tangibles.

En efecto, cuando la SUNAT verifica que los gastos están relacionados con activos tangibles, desconoce lo dispuesto por la Ley General de Minería, la

misma que permite la amortización de tales inversiones, y, erradamente, ordena se deduzca vía depreciación conforme a la Ley del Impuesto a la Renta.

La circunstancia anotada se presenta porque no existe una definición legal del concepto gastos de desarrollo en la actividad minera. En ese sentido, cuando ocurre la situación antes planteada, los operadores del derecho, tienen como fuente solamente a la jurisprudencia y a la doctrina, ámbito en el cual existen diferentes posturas acerca del tema comentado.

Por tal motivo, como resultado de la presente investigación, proponemos que determinados activos tangibles podrían calificar como gastos de desarrollo.

Ahora bien, con el propósito de dotar seguridad jurídica a la aplicación del correcto tratamiento tributario, nuestra propuesta es establecer un concepto general de los desembolsos que calificarían como gastos de desarrollo en el derecho positivo.

En tal sentido, la presente investigación:

- a) Es *conveniente*, por cuanto pretende contribuir con una propuesta normativa respecto al concepto de gastos de desarrollo en la actividad minera y su correcto tratamiento tributario.
- b) Es *relevante socialmente*, por cuanto con esta propuesta se conseguirá que los titulares de la actividad minera no se encuentren en la disyuntiva de haber aplicado el tratamiento tributario correcto, en tanto en la norma se encontrará el concepto general y un listado enunciativo de los desembolsos que califiquen como tales.

c) Tiene *implicaciones prácticas*, por cuanto adopta una posición legítima de la importancia de establecer positivamente una definición de gastos de desarrollo minero; y

d) Tiene *valor teórico*, por cuanto existen diversas posturas respecto a los conceptos que califican como gastos de desarrollo y su tratamiento tributario. Así, tenemos aquellos que pensarán que dentro de tal concepto no podrá incluirse a los bienes tangibles. Otros, que postulan la posibilidad que dichos bienes si pueden calificar como tales, mas no así aquellos que no estén relacionados con la vida útil de la mina. Algunos que consideren que todos los desembolsos efectuados en la etapa de desarrollo puedan ser amortizados según el tratamiento de la Ley General de Minería. Y, otros, que establezcan diferencias entre gastos pre operativos, gastos de desarrollo propiamente, gastos relacionados con activos fijos trasladables, y gastos de infraestructura, siendo aplicable la Ley General de Minería, solo en los casos de gastos de desarrollo.

#### **1.4. Objetivos de la investigación**

##### **1.4.1. Objetivo general**

- a) SUSTENTAR que dentro del concepto de gastos de desarrollo minero pueden incluirse determinados bienes tangibles, aplicando para su deducción, el tratamiento especial establecido en la Ley General de Minería.

##### **1.4.2. Objetivos específicos**

- a) ANALIZAR las diferentes posturas que existen respecto a los conceptos que califican como gastos de desarrollo y su tratamiento tributario.

- b) SUSTENTAR que la posición de la Administración Tributaria de considerar a los gastos de desarrollo tangibles como activos fijos, aplicando, para su deducción, la Ley del Impuesto a la Renta vía depreciación es incorrecta porque altera el tratamiento especial que la normatividad vigente ha establecido.
- c) SUGERIR el cambio de la Ley del Impuesto a la Renta y de la Ley General de Minería a fin de incluir un listado enunciativo de los conceptos catalogados como gastos de desarrollo.

### **1.5. Hipótesis**

Ante el planteamiento del problema antes referido de si es posible considerar a un bien tangible como un gasto de desarrollo minero, y amortizarlo en tres ejercicios gravables, sostenemos, en base al análisis materia del presente trabajo de investigación, que la respuesta es positiva; sin embargo, dependerá del tipo de bien del que se trate, pues no todos podrán ser considerados como tales.

En efecto, los activos fijos de soporte que no se encuentran vinculados a la vida útil de la mina no podrán ser considerados gastos de desarrollo, debiéndose de aplicar, a nuestro entender, la Ley del Impuesto a la Renta para su deducción vía depreciación.

Asimismo, aquellos activos que puedan trasladarse a otro proyecto minero tampoco deberían ser calificados como gastos de desarrollo.

En ese orden, como resultado del presente trabajo de investigación, proponemos establecer una definición clara y genérica del concepto gastos de desarrollo, permitiendo la inclusión de determinados activos tangibles. Conceptualización que se desarrollará a través de un cambio normativo en la Ley del Impuesto a la Renta y la Ley General de Minería y un listado enunciativo de tales gastos, lo cual dotará de seguridad jurídica a las inversiones mineras.

## **CAPÍTULO II: MARCO METODOLÓGICO**

### **2.1. Tipo y Diseño de investigación**

#### 2.1.1. Nivel de la Investigación:

El estudio es una investigación científica de nivel aplicado, por la búsqueda de aplicación o utilización de los conocimientos que se adquieren.

#### 2.1. 2. Tipo de la Investigación:

La investigación que se ha realizado es de naturaleza descriptiva-explicativa puesto que además de analizar la temática de modo integral: derecho positivo, jurisprudencia y doctrina, también se analizó cuando es factible que un activo tangible puede ser considerado como gasto de desarrollo.

### 2.1.3 Diseño:

En la presente investigación, se utilizó el diseño de investigación cualitativa, pues los resultados han surgido de la observación de posturas y resoluciones de conflictos en concreto.

## 2.2. Método

En el desarrollo de la tesis se utilizaron los siguientes métodos: Análisis, síntesis, comentario, inducción, deducción, exégesis, entre otros.

Es inductivo porque los hallazgos han surgido de la observación de posturas dadas en función a casos en concreto dados en la realidad.

## 2.3. Técnicas e instrumentos de recolección de datos

### 2.3.1. Técnicas:

Para el desarrollo de la presente investigación se aplicaron las siguientes técnicas de recolección de datos:

- a) Lectura comprensiva.
- b) El fichaje.
- c) Recopilación documental.

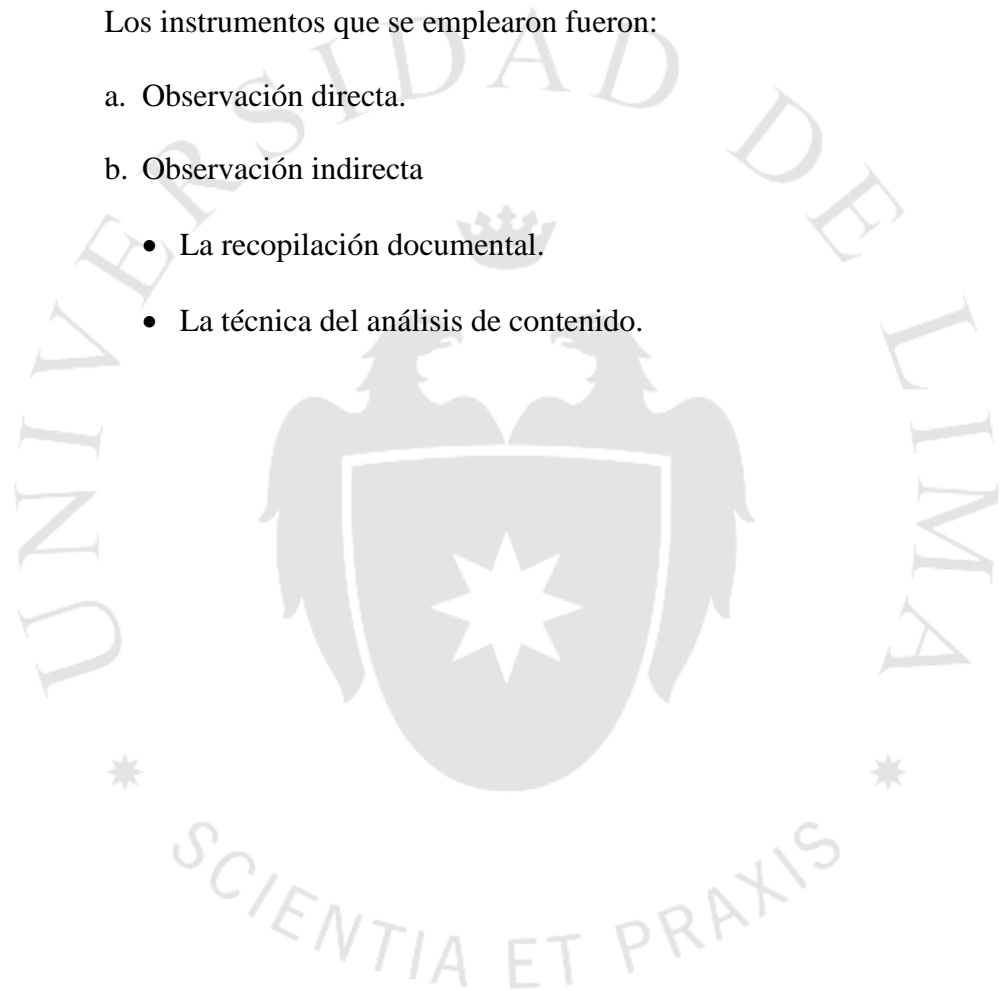


Específicamente, en cuanto a la recolección de la información, consistió básicamente en la búsqueda, hallazgo y clasificación de las fuentes documentales que se utilizaron en el presente estudio. Entonces, se hizo, fundamentalmente, sobre la base la legislación positiva, jurisprudencia y la doctrina.

### 2.3.2. Instrumentos de recolección de datos:

Los instrumentos que se emplearon fueron:

- a. Observación directa.
- b. Observación indirecta
  - La recopilación documental.
  - La técnica del análisis de contenido.



## CAPÍTULO II: MARCO TEÓRICO

### 3.1. Glosario de términos

- a) Activo<sup>1</sup>: Recurso controlado por la empresa como resultado de sucesos pasados, del que se espera obtener, en el futuro, beneficios económicos.
- b) Activo Fijo<sup>2</sup>: Bien necesario para el funcionamiento, no destinado al comercio, que en un corto plazo no puede convertirse en líquido.
- c) Amortización<sup>3</sup>: Distribución sistemática del importe amortizable de un activo a lo largo de su vida útil.
- d) Cateo: <sup>4</sup> Consiste en realizar búsquedas visuales de anomalías geológicas en la superficie. Esta actividad puede dar indicio de presencia de minerales.
- e) Costo<sup>5</sup>: Importe de efectivo o medios líquidos equivalentes al efectivo pagados, o el valor razonable de la contraprestación entregada, para

---

<sup>1</sup> Marco Conceptual de las Normas Internacionales de Contabilidad.

<sup>2</sup> Definición extraída de: [debitoor.es/glosario/activo-fijo](http://debitoor.es/glosario/activo-fijo).

<sup>3</sup> NIC 16.

<sup>4</sup> SOCIEDAD NACIONAL DE MINERÍA. PETRÓLEO Y ENERGÍA (2015) *Manual de aplicación práctica de las Normas Internacionales de Información Financiera en el sector minero*. Segunda Edición.

<sup>5</sup> NIC 16.

comprar un activo en el momento de su adquisición o construcción o, cuando se aplicable, el importe atribuido a ese activo cuando sea inicialmente reconocido.

- f) Depreciación<sup>6</sup>: Distribución sistemática del importe depreciable de un activo a lo largo de su vida útil.
- g) Desarrollo y construcción:<sup>7</sup> Operación que se efectúa para posibilitar la explotación del mineral contenido en un yacimiento. Con lo cual, se ejecutan los trabajos previos para llegar al mineral desde la superficie. Ahora bien, tales trabajos dependen del método de extracción, así como de la infraestructura para el transporte del mineral.
- h) Desbroce:<sup>8</sup> Remoción del material estéril con la finalidad de acceder al cuerpo mineralizado.
- i) Exploración Geológica:<sup>9</sup> En esta etapa se realizan las actividades tendientes a determinar la magnitud (reserva) y calidad (ley) del mineral.
- j) Importe depreciable<sup>10</sup>: Costo de un activo, u otro importe que lo haya sustituido, menos su valor residual.
- k) Importe amortizable<sup>11</sup>: Costo de un activo, o en importe que lo haya sustituido, menos su valor residual.

---

<sup>6</sup> NIC 16.

<sup>7</sup> SOCIEDAD NACIONAL DE MINERÍA. PETRÓLEO Y ENERGÍA (2015) *Manual de aplicación práctica de las Normas Internacionales de Información Financiera en el sector minero*. Segunda Edición.

<sup>8</sup> SOCIEDAD NACIONAL DE MINERÍA. PETRÓLEO Y ENERGÍA (2015) *Manual de aplicación práctica de las Normas Internacionales de Información Financiera en el sector minero*. Segunda Edición.

<sup>9</sup> SOCIEDAD NACIONAL DE MINERÍA. PETRÓLEO Y ENERGÍA (2015) *Manual de aplicación práctica de las Normas Internacionales de Información Financiera en el sector minero*. Segunda Edición.

<sup>10</sup> NIC 16.

- l) Ingeniería básica o diseño: <sup>12</sup> En esta etapa se elaboran los diseños, planos y se establecen los criterios básicos de las instalaciones y construcciones. Conformada por documentos técnicos, como alcances, criterios de diseño y proceso, diagrama de flujo de procesos, planos de diseño, arreglo general, especificaciones técnicas de materiales principales y equipos a requerir, cronogramas y presupuesto base del proyecto.
- m) Ingeniería conceptual: <sup>13</sup> Donde se estima de manera general la inversión a ejecutar en mina, en planta de beneficio y en infraestructura e instalaciones.
- n) Ingeniería de detalle: <sup>14</sup> Donde se elaboran los planos con detalles y especificaciones suficientes para iniciar la construcción, preparación y aprobación del presupuesto de obra. Constituida por documentos técnicos, alcances para ejecución, informes de las evaluaciones, análisis solicitado a profesionales, planos de detalle para fabricación y/o construcción de las instalaciones, listado de materiales y equipos necesarios, especificaciones técnicas de construcción, cronogramas, presupuestos actualizados del proyecto entre otros.

---

<sup>11</sup> NIC 16.

<sup>12</sup> SOCIEDAD NACIONAL DE MINERÍA. PETRÓLEO Y ENERGÍA (2015) *Manual de aplicación práctica de las Normas Internacionales de Información Financiera en el sector minero*. Segunda Edición.

<sup>13</sup> SOCIEDAD NACIONAL DE MINERÍA. PETRÓLEO Y ENERGÍA (2015) *Manual de aplicación práctica de las Normas Internacionales de Información Financiera en el sector minero*. Segunda Edición.

<sup>14</sup> SOCIEDAD NACIONAL DE MINERÍA. PETRÓLEO Y ENERGÍA (2015) *Manual de aplicación práctica de las Normas Internacionales de Información Financiera en el sector minero*. Segunda Edición.

- o) Inmovilizado de material<sup>15</sup>: Activos tangibles que: i) Posee una entidad para su uso en la producción o suministro de bienes y servicios, para arrendarlos a terceros o para propósitos administrativos; y ii) Se esperan usar durante más de un ejercicio.
- p) Lixiviación:<sup>16</sup> Procesamiento hidrometalúrgico que facilita a algunos minerales ser acondicionados en pilas denominadas pads de lixiviación (montículos de mineral), donde son rociados con una determinada solución que disuelve los contenidos metálicos valiosos, formando una solución enriquecida con contenidos metálicos disueltos. Esta solución se purifica posteriormente y se le somete a algunos procesos fisicoquímicos, mediante los cuales se recupera el metal.
- q) Minado a tajo abierto:<sup>17</sup> Se realiza cuando los yacimientos son de gran tamaño, presentan una forma regular y están ubicados en la superficie o cerca. El tajo abierto se ve como un gran tazón que se va construyendo en la medida en que la operación avanza. Así, se genera una especie de anfiteatro por su forma escalonada.
- r) Minería subterránea:<sup>18</sup> Extracción mediante diversos métodos de ingeniería debajo de la superficie del terreno. Se realiza cuando la cubierta de roca es de un espesor que el costo de removerlo para realizar tajo abierto no resulta rentable. Se usa cuando las zonas mineralizadas son angostas y profundas, por lo que se prefiere perforar la roca.

---

<sup>15</sup> NIC 16.

<sup>16</sup> SOCIEDAD NACIONAL DE MINERÍA. PETRÓLEO Y ENERGÍA (2015) *Manual de aplicación práctica de las Normas Internacionales de Información Financiera en el sector minero*. Segunda Edición.

<sup>17</sup> SOCIEDAD NACIONAL DE MINERÍA. PETRÓLEO Y ENERGÍA (2015) *Manual de aplicación práctica de las Normas Internacionales de Información Financiera en el sector minero*. Segunda Edición.

<sup>18</sup> SOCIEDAD NACIONAL DE MINERÍA. PETRÓLEO Y ENERGÍA (2015) *Manual de aplicación práctica de las Normas Internacionales de Información Financiera en el sector minero*. Segunda Edición.

- s) NICs: Normas Internacionales de Contabilidad.
- t) Producción o explotación:<sup>19</sup> Culminadas las etapas anteriores, pues se obtiene el mineral el cual no es comercializable aún, en tanto tiene impurezas y se mezcla con rocas sin valor.
- u) Prospección:<sup>20</sup> Etapa donde se efectúa un análisis con herramientas tecnológicas, como fotos aéreas, datos satelitales, técnicas geofísicas o geoquímicas.
- v) Reconocimiento de un gasto:<sup>21</sup> Cuando ha surgido un decremento en los beneficios económicos futuros, relacionado con un decremento en los activos o un incremento en las obligaciones, y además el gasto puede medirse con fiabilidad.
- w) SUNAT: Superintendencia de Aduanas y de Administración Tributaria.
- x) Valor residual<sup>22</sup>: Importe estimado que la entidad podría obtener actualmente por la disposición del elemento, después de deducir los costos estimados por tal disposición, si el activo ya hubiera alcanzado la antigüedad y las demás condiciones esperadas al término de la vida útil.
- y) Vida útil<sup>23</sup>: Período durante el cual se espera utilizar el activo amortizable por parte de la entidad; o bien, el número de unidades de producción o similares que se esperar obtener del mismo por parte de la entidad.

---

<sup>19</sup> SOCIEDAD NACIONAL DE MINERÍA. PETRÓLEO Y ENERGÍA (2015) *Manual de aplicación práctica de las Normas Internacionales de Información Financiera en el sector minero*. Segunda Edición.

<sup>20</sup> SOCIEDAD NACIONAL DE MINERÍA. PETRÓLEO Y ENERGÍA (2015) *Manual de aplicación práctica de las Normas Internacionales de Información Financiera en el sector minero*. Segunda Edición.

<sup>21</sup> Marco Conceptual de las Normas Internacionales de Contabilidad.

<sup>22</sup> NIC 16.

<sup>23</sup> NIC 16.

### 3.2. Del ciclo de vida de un proyecto minero

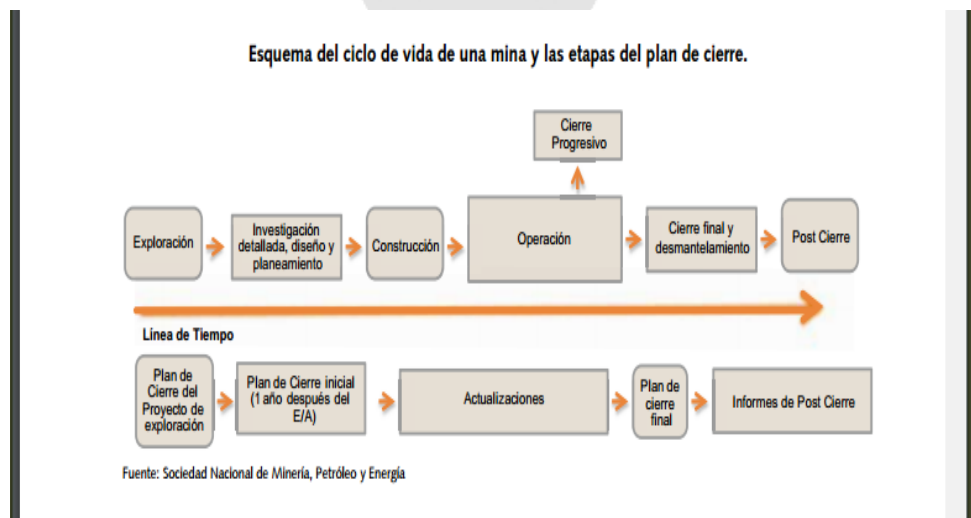
En este punto, es importante resaltar que un proyecto minero cuenta con etapas.

De este modo, antes de empezar a producir, se desarrollan varias, las cuales empiezan luego de haberse concluido con la anterior.

Así, tenemos:

- a) Cateo y prospección.
- b) Exploración Geológica.
- c) Desarrollo y construcción.
- d) Producción o explotación.
- e) Cierre o abandono.

Actividades que se encuentran definidas en Ley General de Minería, según su Texto Único Ordenado aprobado por el Decreto Supremo N° 014-92-EM (en adelante: LGM).



Ahora bien, con propósitos didácticos, a continuación, procedemos a enunciar, someramente, cada etapa:<sup>24</sup>

a) Cateo y prospección:

Primero, se debe identificar la zona donde se ubica el yacimiento minero. Para lo cual, se debe realizar el cateo, que consiste en realizar búsquedas visuales de anomalías geológicas en la superficie. Esta actividad puede dar indicio de presencia de minerales.

Por su parte, en la prospección, el análisis se efectúa con herramientas tecnológicas, como fotos aéreas, datos satelitales, técnicas geofísicas o geoquímicas.

Entonces, con la información recogida, se puede elegir el área para realizar un análisis más pormenorizado a fin de verificar la presencia de minerales.

b) Exploración Geológica:

En esta etapa se realizan las actividades tendientes a determinar la magnitud (reserva) y calidad (ley) del mineral.

Para tal fin, se realizan perforaciones, muestreos, análisis del contenido y tipo de mineral.

---

<sup>24</sup> SOCIEDAD NACIONAL DE MINERÍA. PETRÓLEO Y ENERGÍA (2015) *Manual de aplicación práctica de las Normas Internacionales de Información Financiera en el sector minero*. Segunda Edición. pp. 25 a 26.



Es del caso resaltar que esta actividad es llevada a cabo continuamente y se realiza con el propósito de incrementar el nivel de reservas determinadas con certeza lo que extenderá la vida útil de la mina.

c) Desarrollo y construcción.

d) Producción o explotación:

Culminadas las etapas anteriores, pues se obtiene el mineral el cual no es comercializable aún, en tanto tiene impurezas y se mezcla con rocas sin valor.

Entonces, el mineral así obtenido es sometido a tratamiento para obtener las partes valiosas, desechando las que carecen de valor comercial.

e) Cierre o abandono.

### **3.3. De la etapa de Desarrollo y Construcción<sup>25</sup>**

En esta fase se concluye con la planificación y se ejecutan los trabajos de infraestructura necesarios para la explotación.

Entonces, siguiendo a la SOCIEDAD NACIONAL DE MINERÍA. PETRÓLEO Y ENERGÍA, desarrollo es la operación que se efectúa para posibilitar la explotación del mineral contenido en un yacimiento.

Con lo cual, se ejecutan los trabajos previos para llegar al mineral desde la superficie. Ahora bien, tales trabajos dependen del método de extracción, así como de la infraestructura para el transporte del mineral. Es el estudio de factibilidad el que permitirá seleccionar el método de explotación, pudiendo ser

---

<sup>25</sup> SOCIEDAD NACIONAL DE MINERÍA. PETRÓLEO Y ENERGÍA (2015) *Manual de aplicación práctica de las Normas Internacionales de Información Financiera en el sector minero*. Segunda Edición. pp. 26, 82.

subterráneo o de tajo abierto, de acuerdo con las características del yacimiento y su viabilidad.

De este modo, la técnica de extracción subterránea se emplea, por lo general, cuando el mineral se encuentra a mucha profundidad. Tales trabajos se realizan mediante galerías (túneles horizontales), chimeneas (túneles verticales o inclinados que no se comunican a superficie), piques (túneles verticales que salen a la superficie), rampas (túneles en forma de espiral), entre otros.

Por otro lado, cuando el yacimiento se encuentra en la superficie, su tamaño es muy grande o se encuentra esparcido, pues se usa tajo abierto. En este supuesto, se realiza el stripping (o desbroce), que consiste en la remoción del material estéril con la finalidad de acceder al cuerpo mineralizado. Se incluyen, de la misma manera, los cambios de acceso al recurso mineral.

Estas circunstancias se planean ante de extraer el primer gramo de mineral.

Ahora bien, para ejecutar tales trabajos, resulta primordial efectuar lo siguiente:

- Ingeniería conceptual: Donde se estima de manera general la inversión a ejecutar en mina, en planta de beneficio y en infraestructura e instalaciones.
- Ingeniería básica o diseño: En esta etapa se elaboran los diseños, planos y se establecen los criterios básicos de las instalaciones y construcciones. Conformada por documentos técnicos, como alcances, criterios de diseño y proceso, diagrama de flujo de procesos, planos de diseño, arreglo general, especificaciones técnicas de materiales principales y equipos a requerir, cronogramas y presupuesto base del proyecto.

- Ingeniería de detalle: Donde se elaboran los planos con detalles y especificaciones suficientes para iniciar la construcción, preparación y aprobación del presupuesto de obra. Constituida por documentos técnicos, alcances para ejecución, informes de las evaluaciones, análisis solicitado a profesionales, planos de detalle para fabricación y/o construcción de las instalaciones, listado de materiales y equipos necesarios, especificaciones técnicas de construcción, cronogramas, presupuestos actualizados del proyecto entre otros.

Posteriormente, se realizan trabajos de preparación a fin de extraer el mineral estableciendo un método de minado.

Definida la etapa de desarrollo minero, ahora corresponde determinar, contablemente, cuando un desembolso es considerado gasto o activo.

#### **3.4. De cuando un desembolso contablemente implica un activo y criterios para su reconocimiento<sup>26</sup>**

De acuerdo con el Marco Conceptual de las Normas Internacionales de Contabilidad (en adelante: NICs) se tiene que un activo es un recurso controlado por la empresa como resultado de sucesos pasados, del que se espera obtener, en el futuro, beneficios económicos.

En ese orden, se señala, además, que existe una asociación muy estrecha entre la realización de un gasto y la generación de un activo, sin embargo, no tienen por qué coincidir. Entonces, si la empresa realiza un gasto, ello evidencia

---

<sup>26</sup> Realizado conforme con el Marco Conceptual de las Normas Internacionales de Contabilidad y bajo la estructura de con: ROSADO, E. (2002) *Implicancias de las normas contables en la aplicación del Impuesto a la Renta acerca de los gastos mineros de exploración, preparación y desarrollo*. Recuperado el 21 de junio de 2017 de

[http://www.ifaperu.org/uploads/articles/13\\_08\\_CT28\\_ERS.pdf](http://www.ifaperu.org/uploads/articles/13_08_CT28_ERS.pdf)

la obtención de beneficios económicos, pero no es prueba determinante de que se trate de un activo.

#### 3.4.1. La probabilidad de los beneficios económicos futuros

La probabilidad se utiliza en las condiciones para reconocimiento, en relación al grado de incertidumbre de que los beneficios económicos futuros lleguen a la empresa o fluyan de ella.

#### 3.5. **De cuando un desembolso es un gasto contablemente y criterios para su reconocimiento**<sup>27</sup>

Conforme con dicho Marco Conceptual, adicionalmente se tiene que, un activo no es objeto de reconocimiento en el balance si se considera improbable que, del desembolso correspondiente, se vayan a obtener beneficios económicos en el futuro. En ese caso, la transacción se reconoce como un gasto en el estado de resultados.

De este modo, se reconoce un gasto cuando ha surgido un decremento en los beneficios económicos futuros, relacionado con un decremento en los activos o un incremento en las obligaciones, y además el gasto puede medirse con fiabilidad.

Se reconocen además, sobre la base de la asociación directa entre el costo incurrido y la obtención de ingresos.

---

<sup>27</sup> Realizado conforme con el Marco Conceptual de las Normas Internacionales de Contabilidad y bajo la estructura de con: ROSADO, E. (2002) *Implicancias de las normas contables en la aplicación del Impuesto a la Renta acerca de los gastos mineros de exploración, preparación y desarrollo*. Recuperado el 21 de junio de 2017 de

[http://www.ifaperu.org/uploads/articles/13\\_08\\_CT28\\_ERS.pdf](http://www.ifaperu.org/uploads/articles/13_08_CT28_ERS.pdf)

Ahora bien, cuando se espera que los beneficios económicos surjan a lo largo de varios ejercicios contables, y la asociación con los ingresos se determine de forma genérica, los gastos se reconocerán utilizando procedimientos sistemáticos y racionales de distribución. De otro lado se reconocerá inmediatamente, cuando el gasto no produce beneficios económicos futuros, o cuando, y en la medida que tales beneficios no cumplen o dejan de hacerlo, con las condiciones para su reconocimiento como activos.

De lo expuesto hasta este punto, podemos señalar, entonces, que:

Un activo implicará para la empresa la obtención de beneficios económicos futuros.

A diferencia, un gasto no importa tal obtención, es por eso que afecta a resultados en un solo ejercicio.

### **3.6. Del tratamiento contable de los gastos de desarrollo<sup>28</sup>**

Los gastos de desarrollo minero se considerarán como gastos del ejercicio de ocurrencia, salvo que exista la probabilidad de que generarán algún beneficio económico futuro, y, en ese orden, el costo pueda medirse confiablemente.

Como se aprecia, los desembolsos pueden implicar activos tangibles, que serán reconocidos como tales si existe la probabilidad de que fluirán beneficios económicos futuros.

---

<sup>28</sup> Conforme con: ROSADO, E. (2002) *Implicancias de las normas contables en la aplicación del Impuesto a la Renta acerca de los gastos mineros de exploración, preparación y desarrollo*. pp. 122 - 125. Recuperado el 21 de junio de 2017 de

[http://www.ifaperu.org/uploads/articles/13\\_08\\_CT28\\_ERS.pdf](http://www.ifaperu.org/uploads/articles/13_08_CT28_ERS.pdf)

De este modo, los activos tendrían que encontrarse relacionados con la vida útil de la mina.

De lo contrario, resulta de aplicación la NIC 16- Inmuebles, Maquinaria y Equipo.

### 3.6.1. Del alcance la NIC 16

De acuerdo con esta norma, se reconoce un activo cuando es probable que se obtenga beneficios económicos futuros derivados del mismo. Y, en ese orden, el costo del bien, pueda ser valorado fiablemente.

Ahora bien, es del caso resaltar que, de acuerdo con su tercer párrafo literales c) y d), esta NIC no se aplica a:

“(…)

*(c) el reconocimiento y valoración de activos para exploración y evaluación; o*

*(d) los derechos mineros y reservas minerales tales como petróleo, gas natural y recursos no renovables similares.*

(…)”

Apreciadas las circunstancias planteadas, corresponde, a continuación, tratar el tema de la depreciación, con el propósito que se verifique la diferencia tributaria que su aplicación implica, ya que, al estar ligado con una tasa fija máxima dada por norma, pues se aleja de su concepto de vinculación con la vida útil del bien, y, como tal, del porcentaje de valor que decrece en el tiempo.

### **3.7. La depreciación como forma de recuperar la inversión en el caso de activos fijos**

#### 3.7.1. Aspectos contables de la depreciación

En primer lugar, se puede señalar que, la depreciación, conforme con la NIC 16, es la distribución sistemática del importe depreciable – esto es, costo del activo menos valor residual - de un activo a lo largo de su vida útil.

Se dice, también que, implica la disminución del valor de un activo fijo por diversos motivos, sea, el tiempo, desgaste, desuso, obsolescencia, entre otros.

Del mismo modo<sup>29</sup>, que es la asignación sistemática del costo u otra base de valuación de un activo durante su vida útil, teniendo como meta aplicar a los ingresos de cada período una porción razonable del costo del activo que puede imputarse a resultados u otro activo. Entonces, es un proceso de distribución del costo que reconoce la parte que expira.

Ahora bien, la distribución del valor a lo largo de un período, genera dos efectos<sup>30</sup>:

Que se reconozca como parte del costo de otro bien, o,  
Como gasto del período.

---

<sup>29</sup> Informativo Caballero Bustamante. Recuperado el 01 de julio de 2017, de: [http://www.caballerobustamante.com.pe/plantilla/2011/activo\\_fijo\\_tangible.pdf](http://www.caballerobustamante.com.pe/plantilla/2011/activo_fijo_tangible.pdf)

<sup>30</sup> Informativo Caballero Bustamante. Recuperado el 01 de julio de 2017, de: [http://www.caballerobustamante.com.pe/plantilla/2011/activo\\_fijo\\_tangible.pdf](http://www.caballerobustamante.com.pe/plantilla/2011/activo_fijo_tangible.pdf)

### 3.7.2. Tratamiento tributario de la depreciación

De otro lado, en el aspecto tributario, tenemos a lo dispuesto en el literal f) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, conforme a su Texto Único Ordenado aprobado por el Decreto Supremo N° 179-2004-EF, (en adelante: LIR), según el cual, son deducibles, las depreciaciones por desgaste u obsolescencia de los bienes de activo fijo.

De la misma forma, al artículo 38° de dicha ley, en virtud del cual, tal desgaste se compensará mediante la deducción por las depreciaciones, las que se computan anualmente.

En esa línea, es preciso resaltar que la depreciación en las normas tributarias, salvo el caso de edificios y construcciones, no se encuentra relacionada a la vida útil del bien, ya que en el artículo 22° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, conforme al Decreto Supremo N° 122-94-EF (en adelante: RLIR) se han fijado porcentajes máximos de depreciación.

Por lo expuesto, cuando se aplican las normas de depreciación para la recuperación de la inversión en bienes del activo fijo, la deducción no se encontrará acorde con la vida útil del activo, si no, relacionado a un límite fijo establecido por ley.

Entonces, la interrogante que surge, y que será desarrollada en adelante, es si

¿Es factible que la inversión de un activo tangible ligado con la vida útil de la misma se recupere mediante la depreciación tributaria?



O

¿Se debe aplicar la LGM, y como tal, permitir la amortización?

### **3.8. Del tratamiento tributario de los desembolsos que califican como gastos de desarrollo**

Según el literal o) del artículo 37° de la LIR, son deducibles para la determinación del Impuesto a la Renta, los gastos de exploración, preparación y desarrollo en que incurran los titulares de actividades mineras. Para dicho efecto, tales desembolsos se deducirán en el ejercicio en que se incurran, o se amortizarán en los plazos y condiciones que señale la Ley General de Minería y sus normas complementarias y reglamentarias.

En ese sentido, en el segundo párrafo del artículo 75° de la LGM, se indica que los gastos de desarrollo y preparación que permiten la explotación del yacimiento por más de un ejercicio, podrán deducirse íntegramente en el ejercicio en que se incurran o, amortizarse en dicho ejercicio y en los siguientes hasta un máximo de dos adicionales.

En esa línea, en el párrafo tercero de dicho artículo, se menciona que el contribuyente podrá optar por unos de los sistemas de deducción. Comunicando su elección a la Administración Tributaria al tiempo de presentar la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta, indicando, en su caso, el plazo en que se realizará la amortización y el cálculo realizado.

Finalmente, en el último párrafo, se señala que la opción se ejercitará respecto de los gastos de cada ejercicio. Escogido un sistema, éste no podrá ser variado respecto de los gastos del ejercicio.

Por ende, de lo expuesto a este punto, se puede resaltar la implicancia de aplicar, para efecto de la determinación del Impuesto a la Renta, lo dispuesto en la LGM, en cuanto a gastos de desarrollo, de lo regulado en la LIR, referente a la depreciación, en tanto, en este último caso no se tendrá en cuenta la vida útil del bien tangible, si no, el límite máximo establecido por la norma. Con lo cual, resulta de vital importancia determinar qué tipo de activos tangibles pueden ser considerados como gastos de desarrollo minero, y, como tal, aplicarse la LGM.

### **3.9. Del concepto gastos de desarrollo**

En virtud del artículo 8° de la LGM, desarrollo es la operación que se realiza para hacer posible la explotación del mineral contenido en un yacimiento.

Como se aprecia, no existe definición de gastos de desarrollo minero. Motivo por el cual, procedemos a señalar las posiciones que al respecto se han dado a nivel de doctrina, jurisprudencia del Tribunal Fiscal, y, opiniones del Ministerio de Energía y Minas.

#### **3.9.1. Del concepto de gastos de desarrollo según la Sociedad Civil:**

Conforme con la SOCIEDAD DE MINERÍA, PETRÓLEO Y ENERGÍA<sup>31</sup>, las empresas mineras realizan desembolsos que pueden, según su naturaleza, ser considerados, como activos o gastos. Por ende, resulta fundamental, distinguir las fases del proceso minero, para identificar la calificación de tales desembolsos.

---

<sup>31</sup> SOCIEDAD NACIONAL DE MINERÍA. PETRÓLEO Y ENERGÍA (2015) *Manual de aplicación práctica de las Normas Internacionales de Información Financiera en el sector minero*. Segunda Edición. pp. 71, 78

En ese orden de ideas, también señala que, en la etapa de construcción y desarrollo se hacen las mayores inversiones de activo fijo. Con lo cual, es pues prioritario determinar el tipo de inversión.

Entonces, es posible recuperar el valor de las inversiones en activos fijos como gastos de desarrollo, en tanto permitan la explotación del yacimiento en más de un ejercicio. Por lo que, la inversión en activos asociados al desarrollo de las minas podrá ser recuperada en su totalidad considerándolo en un cien por ciento como gasto en un solo ejercicio; o, a través de su amortización, proporcional o no, en un plazo no mayor de tres ejercicios consecutivos.

### 3.9.2. Del concepto de gastos de desarrollo según la doctrina:

De este modo, GARCÍA MULLIN (1980)<sup>32</sup> menciona que los gastos de desarrollo se realizan luego de comprobada la existencia de yacimientos rentables y antes de comenzar la operación.

De acuerdo con GARCÍA MONTUFAR (1989)<sup>33</sup> tenemos que

*“resuelto que procede explotar el yacimiento debe prepararse y a tal efecto efectuar una serie de trabajos como abrir socavones, pozos, galerías, chimeneas, remover material estéril, edificar campamentos, instalar plantas de agua, de luz, construir carreteras, etc.”*

Para ROSADO (2002)<sup>34</sup> gastos de desarrollo son los desembolsos necesarios para llevar el descubrimiento a una etapa de producción comercial. En

---

<sup>32</sup> GARCÍA MULLIN, J. (1980). *Manual de Impuesto a la Renta*. Buenos Aires. pp. 148.

<sup>33</sup> GARCÍA MONTUFAR, G: (1989) *Apuntes de Derecho Minero Común*. Lima. Cultural Cuzco S.A. pp.14.

<sup>34</sup> ROSADO, E. (2002) *Implicancias de las normas contables en la aplicación del Impuesto a la Renta acerca de los gastos mineros de exploración, preparación y desarrollo*. pp. 121. Recuperado el 21 de junio de 2017 de

ese orden, principalmente, tiene que ver con trabajos para remover la tierra, excavar y construir caminos y túneles de acceso al depósito.

Por su parte, siguiendo a CHUMACERO (2013)<sup>35</sup> la etapa de desarrollo, y, por ende, la definición de gastos de desarrollo podría ser:

*“Conjunto de operaciones necesarias para hacer posible la etapa de explotación del yacimiento minero y llevadas a cabo, en su generalidad, antes del inicio de la misma. Ello involucra el acceso a la reserva mineral desde la superficie, preparando el yacimiento, a través de una serie de labores de ingeniería tales como:*

*Apertura de socavones, pozos, galerías, chimeneas; remoción de material estéril, escombros y residuos de la roca; excavación y elaboración de carreteras, caminos y túneles de acceso al depósito; edificación de campamentos; dotación de agua y luz para las minas; construcción de caminos internos; labores de desbroce hasta llegar al mineral; entre otros.*

*Por último, tampoco constituyen gastos de desarrollo: a) aquellas inversiones en infraestructura que constituyan servicios públicos en los términos del inciso d) del artículo 72° del TUO de la Ley General de Minería y su norma reglamentaria respectiva y b) aquellas inversiones que califiquen como activo fijo y sean capaces de trasladarse a cualquier tipo de proyectos”*

---

[http://www.ifaperu.org/uploads/articles/13\\_08\\_CT28\\_ERS.pdf](http://www.ifaperu.org/uploads/articles/13_08_CT28_ERS.pdf)

<sup>35</sup> CHUMACERO, R. (2013). *Problemática en torno al Tratamiento Tributario de los Gastos de Desarrollo en la Actividad Minera*. Revista IUS ET VERITAS, N° 46. pp. 382.

En relación a los activos tangibles<sup>36</sup>, el autor de la referencia nos indica que:

Si el bien se encuentra relacionado a la exploración y evaluación de recursos minerales, entonces no podría aplicarse la NIC 16, por la exclusión expresa de la norma en dicho sentido, y a la que se ha hecho referencia en la sección 3.6.1. del presente trabajo de investigación. Por lo que, tal persona, opina que, en tanto dicho activo pueda ser separado y trasladado a otro proyecto distinto a la actividad minera, se aplicaría la referida NIC 16.

3.9.3. Del concepto de gastos de desarrollo según el Ministerio de Energía y Minas:

a) Informe 071-2014-MEM-DGM-DTM

Mediante este acto se brinda una opinión técnica respecto a las etapas de la actividad minera y al concepto de gastos de desarrollo contenido en la Ley General de Minería.

De ese modo, se señala que los gastos de desarrollo son todos aquellos desembolsos necesarios para llevar el descubrimiento de mineral a una etapa de producción – comercial- que principalmente tienen que ver con trabajos para remover la tierra, excavar y construir caminos y túneles de acceso al depósito.

Con lo cual, en la actividad minera se considera como actividades de desarrollo a los siguientes ítems:

---

<sup>36</sup> CHUMACERO, R. (2013). *Problemática en torno al Tratamiento Tributario de los Gastos de Desarrollo en la Actividad Minera*. Revista IUS ET VERITAS, N° 46. pp. 381.

- Campamento.
- Líneas eléctricas.
- Sistemas de agua.

Los ítems que se señalan a continuación son componentes de la planta de beneficio de una concesión de beneficio para tratamiento o concentración de minerales:

- PAD de Lixiviación parte 01 y PAD 2ª.
- Pozas.
- Planta de chancado.
- Planta de adsorción.
- Planta de desorción.
- Planta de refinado.
- Planta de efluentes.
- Líneas eléctricas y de distribución.
- Hornos de fundición.
- Tanques de soluciones, y
- Mejoras en planta.

b) Informe N° 918-2014-MEM-DGM/DPM

La Dirección General de Minería del Ministerio de Energía y Minas mediante el Informe de la referencia ha señalado lo siguiente:

Para el inicio de las operaciones de explotación y tratamiento del mineral se tienen que realizar inversiones en todas las instalaciones del proyecto, incluidas mina, botaderos, planta de beneficio, campamentos, laboratorio químico, vías de acceso, entre otras.

En relación a la actividad desarrollo, manifiesta que, de acuerdo con el Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería, aprobado por Decreto Supremo N° 014-92-EM, es la operación que se realiza para hacer posible la explotación del mineral contenido en un yacimiento. Actividad en la cual se realizan obras para el acceso hacia y del yacimiento ya explorado para ponerlo en condiciones de su ulterior explotación.

De ese modo, se dice que, las empresas mineras para explotar el mineral tienen que realizar inversiones previas, y que, de acuerdo con el artículo 69° del Decreto Supremo N° 03-94-EM, estas, entre otras, pueden ser: estudios topográficos, geodésicos, geológicos, geoquímicos, metalúrgicos, geofísicos y de factibilidad en labores consistentes en trincheras, perforación, diamantina, trabajos subterráneos, muestreos y construcción de vías de acceso, puertos, ferrocarriles, aeropuertos, instalación de campamentos, viviendas y demás obras de infraestructura, y, en general, honorarios y gastos conexos, adquisición o arrendamiento de maquinaria y equipo; adquisición de insumos y similares.

De lo dicho por la Dirección General de Minería podemos establecer y delimitar lo siguiente:

Actividad de desarrollo es la operación para la explotación del mineral. Con lo cual toda inversión realizada en ese período, esto es antes de la mencionada explotación, debe ser considerada, tributariamente, como gasto y no activarse.

Esto quiere decir, coloquialmente hablando, que la actividad de desarrollo se extiende y dura hasta que empieza la explotación.

### 3.9.4. Del concepto de gastos de desarrollo según el Tribunal Fiscal

#### a) Las plataformas de lixiviación son activo fijo

Para dicho efecto, vamos a hacer referencia al caso resuelto mediante la Resolución del Tribunal Fiscal N° 03113-1-2006.

Pues bien, en este supuesto, el recurrente, había realizado inversiones para la implementación de plataformas de lixiviación (PADS), considerándolos como gastos de desarrollo minero, con lo cual, las dedujo en el cálculo de la renta imponible del ejercicio gravable 2000.

- De los argumentos de la Administración Tributaria

En ese orden, para la SUNAT, tales inversiones corresponden a desembolsos necesarios para lograr el beneficio del mineral, por ende, se trataban de costos imputables a dicha etapa o proceso del ciclo de vida de un proyecto minero.

Agrega que tales plataformas no son necesarias para hacer posible la extracción del mineral del yacimiento, sino más bien, para el procesamiento del mineral extraído de los yacimientos por medio de la lixiviación, en tanto, sin las referidas construcciones, igual se debería realizar el proceso denominado minado.

Menciona, también, que no excluye la aplicación de la NIC 16.

En cuanto a la depreciación, manifiesta que en tanto aquella no ha sido contabilizada, pues no procede su reconocimiento.



- De lo resuelto por el Tribunal Fiscal

De lo expuesto, el Tribunal Fiscal, fijó, como punto controvertido, determinar si los desembolsos incurridos para la implementación de la plataforma de lixiviación – PAD 8-A:

¿Constituyen gastos de desarrollo deducibles al amparo de lo dispuesto por el inciso o) del artículo 37° de la LIR?

O

¿Activos fijos cuyo gasto de depreciación no corresponde ser deducible, al no encontrarse contabilizados en los libros y registros?

En ese orden, en virtud de la normatividad y posiciones doctrinales, establece que, la etapa de desarrollo minero comprende las operaciones efectuadas antes de la explotación del yacimiento minero y que tienen por finalidad posibilitar y preparar el acceso al yacimiento minero y su producción.

Por ende, señala que los gastos de desarrollo incluirán aquéllos incurridos a fin de realizar actividades como remoción de material estéril, desencape, apertura de socavones, entre otros, que posibilitarán la explotación de la reserva del mineral.

Asimismo, concluye que las PADS se utilizan en el proceso de lixiviación, por lo que los gastos y costos referidos a ellas, al relacionarse con el procesamiento del mineral, se encontrarían dentro de la etapa productiva de la reserva minera.

Entonces, dicho órgano sostiene que no califican como gastos de desarrollo.

En relación a la NIC 16, el Tribunal Fiscal indica que, a los inmuebles, maquinaria y equipo separables de los activos se les aplica tal norma. Por lo que, en tanto las PADS no pueden destinarse a un proceso distinto al de lixiviación, ergo, no resulta aplicable la NIC 16. Sin perjuicio de ello, califica a las PADS como activo en mérito del Marco Conceptual de las NICS.

En efecto, para dicho órgano, las plataformas no se agotan inmediatamente, pues son susceptibles de ser utilizadas durante un cierto lapso de tiempo, que dependerá de la capacidad de almacenaje, así como la frecuencia y cantidad de carga depositados en ellas. Por lo que la vinculación a beneficios económicos futuros es clara.

De ese modo, el agotamiento progresivo de tales bienes, se reconoce con cargo a resultados, distribuido en forma sistemática a lo largo de su vida útil, conforme a la capacidad, cantidad y frecuencia de la descarga de minerales.

Ahora bien, para la deducción el Tribunal aplica el artículo 57° de la LIR, reconociendo su agotamiento sistemático a lo largo de la vida útil, sin condicionar la deducción a la contabilización de la depreciación. Circunstancia que la SUNAT había observado.

Por las consideraciones expuestas, revoca la resolución apelada y ordena a la Administración Tributaria aplicar para la deducción el artículo 57° de la LIR.

Como se observa, el Tribunal Fiscal, estima que las PADS califican como Activos fijos en tanto se pueden utilizar durante un cierto lapso de tiempo, que dependerá de la capacidad de almacenaje, así como la frecuencia y cantidad de carga depositados en ellas.

Por ende, la inversión se recupera a través del gasto por depreciación, para lo cual se aplica el artículo 57° de la LIR, referido a la deducción en función del devengado, no siendo necesario, por ende, que exista una contabilización.

Asimismo, concluye que los desembolsos no califican como gastos de desarrollo, en tanto las PADS se utilizan en la etapa productiva de la reserva minera. Es decir, no se tratan de gastos vinculados con la etapa de desarrollo minero, si no, propiamente, con la de producción.

b) Los costos de desbroce deben ser incorporados como costos de producción

En relación a este tema, procedemos a transcribir la situación ocurrida en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 06230-3-2016.

En este caso, la SUNAT reparó la determinación de productos en proceso.

- Posición de la recurrente

Señala que la discusión se centra en determinar si el costo de minado de material estéril o costos de desbroce, debió ser absorbido por el costo de las unidades que continuaron el proceso productivo, o, por el contrario, si tal costo debió ser deducido como gasto del ejercicio. Con lo cual, la primera postura implicaría que el costo de desbroce califica como costo de producción. Mientras, lo segundo, que tal costo es un gasto de desarrollo, por el cual, se optó por su deducción.

Así, manifiesta que en el Régimen Estabilizado no existe un concepto de costos de producción.

En cuanto a gastos de desarrollo, los define como las actividades que tiene por finalidad preparar el yacimiento minero o hacer posible en éste el acceso para la explotación del mineral, siendo actividades que pueden llevarse a cabo con anterioridad o simultáneamente a la etapa de producción.

En ese orden, sostiene, con cada ampliación del tajo realizada, y, con cada excavación destinada no a extraer mineral sino a acceder a una zona mineralizada ubicada más abajo, pues no se está produciendo mineral, sino, desarrollando la mina.

Asimismo, anota que los costos de desbroce pueden darse tanto en la etapa pre- operativa como en producción, entonces, las operaciones de desbroce pueden asociarse a:

- i) preparar el yacimiento o hacer posible en éste el acceso para la explotación del mineral (gastos de desarrollo), o, por el contrario
- ii) la remoción del mineral en el ciclo productivo del día a día (en cuyo caso forma parte del costo de producción).

En consecuencia, al practicar la fórmula conocida como “stripping ratio” se obtuvo que para el ejercicio 2003 el 28.80% del costo total del desbroce estuvo asociado al mineral extraído en el ciclo productivo del día a día, lo cual se incluyó como costo de los inventarios. Mientras que, la diferencia de 71.20% tuvo como finalidad preparar el yacimiento minero o hacer posible el acceso para la explotación del mineral en el futuro, con lo cual, aquellos constituyen gastos de desarrollo.

Refiere, igualmente, que por tratarse de un yacimiento de mineral diseminado, no todo gasto de minado está relacionado a la extracción de minerales, sino que también se encuentra vinculado a la expansión del tajo, así

como dar acceso y facilitar la extracción de nuevas reservas a ser explotadas en el futuro.

De la misma manera, menciona que existen informes técnicos que acreditan que los costos de desbroce constituyen gastos de desarrollo, y que los mismos pueden producirse tanto al inicio de los proyecto como en la etapa de explotación de la mina, ello por cuanto es imprescindible ir removiendo el material estéril del tajo para ir encontrando las vetas donde está depositado el mineral, apuntalar la estructura del tajo, ampliar el mismo, así como ir avanzando hacia otras zonas en la que se espera encontrar nuevos minerales.

- Posición de la Administración Tributaria

Sostiene que los gastos de minado con la finalidad de acceder al mineral se incluyen en el proceso productivo.

Refiere que en tanto el método de explotación es de tajo abierto o cielo abierto, los desembolsos deben ser acumulados, por tratarse de un proceso de explotación normal, continua y uniforme, distribuyendo entre las unidades que continúan el proceso productivo.

Señala que de la información de la recurrente, se tiene que el material de volado considero como desperdicio es contante y normal durante todo el ejercicio, descartando la anormalidad del costo y su consecuente afectación a resultados.

Manifiesta que no se está frente a actividades de desarrollo pues responde a labores de minado que corresponden a un proceso de explotación normal del yacimiento.

Establece que, de acuerdo con la NIC 2, el costo de las existencias incluye a todos aquellos que se hubieran incurrido para su obtención, por lo que aquella parte de los minerales sin valor que resultan inevitables en el proceso productivo deben ser absorbidas por las unidades de productos terminados o de productos en proceso, por lo que no correspondía que los costos de desbroce fueran deducidos como gasto.

También señala que el costeo por proceso es aplicable a un proceso continuo y que el desperdicio es aquella parte de los minerales sin valor que resultan inevitables en el proceso productivo, no pudiéndose establecer un tratamiento especial para su reconocimiento como gasto.

- Posición del Tribunal Fiscal

Señala que se aprecia que en el 2003 dentro de la etapa de producción o explotación se efectuaron desembolsos por concepto de minado.

Además, por lo expuesto, el Tribunal Fiscal fija como punto controvertido, la circunstancia de determinar si los costos de desbroce califican como gastos de desarrollo.

En ese orden, indica que se entiende por gasto de desarrollo aquellas actividades ejecutadas con posterioridad a la exploración y destinadas a hacer posible la explotación del mineral. Es decir, trabajos previos a la producción, tales como remoción de tierra, escombro, roca, desperdicio, desmonte y/o material estéril (desbroce), las perforaciones, las voladuras, la construcción de galerías, rampas, túneles, caminos internos, etc. En general, el conjunto de operaciones necesarias para tener acceso a las reservas o depósitos de mineral desde la superficie.

Refiere que de la doctrina mencionada, se desprende que en la industria minera, las actividades de desbroce (remoción de material estéril) pueden realizarse también en la fase operativa. Así, es factible realizar, en la etapa de explotación o producción, actividades de desarrollo respecto de nuevas reservas de mineral, para extender la vida útil de la mina o ampliar su producción y/o que las labores de desbroce sirvan adicionalmente para mejorar los accesos a los cuerpos mineralizados, lo que deberá acreditarse.

En ese orden, manifiesta que la recurrente no acreditó que las actividades de desbroce generasen un beneficio distinto o adicional al que se obtiene en un proceso de explotación del yacimiento minero. Por lo tanto, concluye que, los costos de desbroce forman parte de las labores de extracción propias de la etapa de explotación de la mina, no siendo posible aplicar el tratamiento tributario especial para los gastos de desarrollo.

Respecto a los costos de desbroce indica que deben incluirse en el costo de existencias, con lo cual, forman parte del costo de producción. Entonces confirma el reparo.

Conforme se observa, en este caso, se procedió a determinar si los costos de desbroce, que implica retirar el material estéril, podían ser deducidos como gastos de desarrollo minero, o, incluirse como costos de producción.

Pues bien, al respecto, el Tribunal Fiscal señala, amparando un tema que no fue materia de discusión, que es posible que en la etapa de producción minera existan desembolsos que califiquen como gastos de desarrollo.

Pero para que se admita la deducción conforme a la LGM, esto es, se entienda que se tratan de gastos de desarrollo minero, se debe probar, fehacientemente que:

- i) Existen nuevas reservas de mineral, que impliquen la extensión de la vida útil de la mina o ampliación de la producción. y/o que,
- ii) Las labores de desbroce sirvan adicionalmente para mejorar los accesos a los cuerpos mineralizados.

Por ende, el reparo es confirmado porque no se acreditaron dichas situaciones, descartándose que, conceptualmente, no resulte factible que en la etapa operativa existan circunstancias previas para ampliaciones o para acceso a los cuerpos mineralizados, cuyos desembolsos puedan, entonces, ser tratados como gastos de desarrollo minero.

De ese modo, se observa que existen activos tangibles que podrán ser tratados como gastos de desarrollo minero, y, por ende, para la determinación del Impuesto la Renta, se observará lo establecido en la LGM, permitiéndose, en tal sentido, su deducción en un solo ejercicio gravable, o, su amortización en un plazo máximo de tres ejercicios gravables.

Es por ese motivo, que en el siguiente capítulo se tratará el tema de los Fundamentos para considerar determinados bienes tangibles como gastos de desarrollo minero.



## **CAPÍTULO IV: FUNDAMENTOS PARA CONSIDERAR DETERMINADOS BIENES TANGIBLES COMO GASTOS DE DESARROLLO MINERO<sup>37</sup>**

Por las razones expuestas en el Capítulo III del presente trabajo de investigación, tenemos que es factible considerar dentro del concepto de gastos de desarrollo ciertos activos tangibles.

Sin embargo, es importante resaltar, siguiendo las consideraciones anteriormente enunciadas, que no todo bien será considerado como tal, pues para ello es importante que se tenga en cuenta lo siguiente:

---

<sup>37</sup> El presente análisis se efectúa sobre la base de las posturas siguientes:

- ROSADO, E. (2002) *Implicancias de las normas contables en la aplicación del Impuesto a la Renta acerca de los gastos mineros de exploración, preparación y desarrollo*. pp. 121. Recuperado el 21 de junio de 2017 de [http://www.ifaperu.org/uploads/articles/13\\_08\\_CT28\\_ERS.pdf](http://www.ifaperu.org/uploads/articles/13_08_CT28_ERS.pdf)
- CHUMACERO, R. (2013). *Problemática en torno al Tratamiento Tributario de los Gastos de Desarrollo en la Actividad Minera*. Revista IUS ET VERITAS, N° 46. pp. 382.
- SOCIEDAD NACIONAL DE MINERÍA. PETRÓLEO Y ENERGÍA (2015) *Manual de aplicación práctica de las Normas Internacionales de Información Financiera en el sector minero*. Segunda Edición.
- Resolución del Tribunal Fiscal N° 03113-1-2006.
- Resolución del Tribunal Fiscal N° 06230-3-2016.

#### **4.1. Criterios para que la inversión en un activo tangible se considere gasto de desarrollo**

- a) El activo debe encontrarse relacionado directamente con la vida útil de la mina. Es decir, debe tener la capacidad de generarle beneficios económicos futuros.
- b) En consecuencia, no podrían ser considerados como tales, los activos o construcciones que no tengan dicha vinculación.
- c) De ese modo, si el activo es posible de ser trasladado, es separable, y, por ende, destinado a otra actividad, pues no podría argumentarse que la inversión responde a un gasto de desarrollo. En tanto con esto se evidencia que no se encuentra vinculado con la vida útil comentada.
- d) Para tal efecto, se debe tener en cuenta las exclusiones de la NIC 16, a pesar de que el Tribunal Fiscal haya establecido lo contrario. Esto por cuanto, consideramos que las excepciones, más que una enunciación, responden a criterios de fondo, en el sentido que las inversiones mineras directamente vinculadas con la vida útil tienen que ser tratadas conforme a la LGM.

#### **4.2. Del método de extracción utilizado**

Otro punto que es relevante observar es el método de extracción utilizado.

Como lo hemos señalado, este puede ser: a) subterráneo o b) de tajo abierto, de acuerdo con las características del yacimiento y su viabilidad.

- a) Subterráneo se emplea, cuando el mineral se encuentra a mucha profundidad.

Entonces, los trabajos para acceder al mineral se realizan mediante galerías (túneles horizontales), chimeneas (túneles verticales o inclinados que no se comunican a superficie), piques (túneles verticales que salen a la superficie), rampas (túneles en forma de espiral), entre otros.

- b) Tajo abierto, método utilizado cuando el yacimiento se encuentra en la superficie, su tamaño es muy grande o se encuentra esparcido.

Entonces para el acceso al cuerpo mineralizado, se realiza el desbroce (stripping), que consiste en la remoción del material estéril. Se incluyen, de la misma manera, los cambios de acceso al recurso mineral.

Por lo tanto, las siguientes inversiones en activos tangibles efectuadas en el método de extracción subterráneo serán gastos de desarrollo minero:

- Las galerías (túneles horizontales).
- Chimeneas (túneles verticales o inclinados que no se comunican a superficie).
- Piques (túneles verticales que salen a la superficie).
- Rampas (túneles en forma de espiral), y, similares.

Tratándose del método de extracción tajo abierto, las inversiones en activos tangibles relacionados al desbroce y los cambios de acceso al recurso mineral calificarán como gastos de desarrollo minero.

### 4.3. De la oportunidad de la inversión

De la misma forma, es vital tener en cuenta la oportunidad de la inversión.

Efectivamente, para poder considerar un activo como gasto de desarrollo, la etapa en la que se debe efectuar dicha circunstancia es, después de la exploración, pero antes de la producción.

En ese orden, es importante que se tenga presente que la etapa de Desarrollo implica una serie de actividades ejecutadas con posterioridad a la exploración con el fin de hacer posible la explotación del mineral. En sí, las operaciones que resultan necesarias para tener acceso a las reservas o depósitos de mineral.

Por lo tanto, si los desembolsos se dan en el marco de la producción de la actividad minera, entonces no pueden ser tratados como gastos de desarrollo, ya que se trataría de inversiones que corresponden a un proceso de explotación normal del yacimiento.

Lo expuesto no implica que se desconozca la posibilidad de que, en la etapa de producción o explotación, puedan efectuarse actividades de desarrollo.

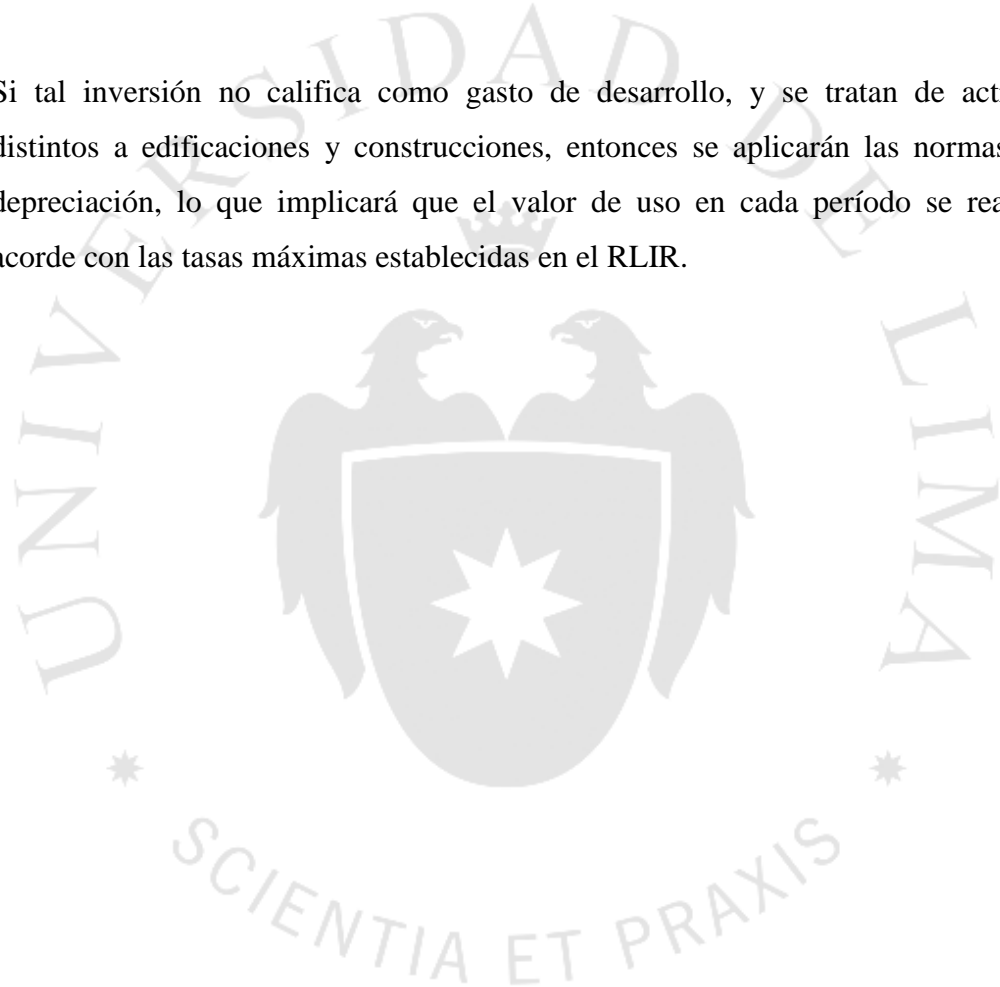
En ese orden, se acepta dicha circunstancia, pero, para tal fin, tiene que evidenciarse que los desembolsos se destinan a nuevas reservas de mineral, con el propósito de extender la vida útil de la mina o ampliar la producción. Aspectos que deben ser probados ante la Administración Tributaria.

Ahora bien, como quiera que la aplicación del tema en comentario no resulta del todo amigable, lo que conlleva a que los operadores mineros se encuentren en una situación de incertidumbre jurídica, que afecta la

institucionalidad del sistema, a continuación, se propone incluir una definición de gastos de desarrollo en el derecho positivo tributario.

En ese orden de ideas, cuando la inversión relacionada a un activo tangible se considera gasto de desarrollo minero, pues se aplicarán las normas de la LGM, con lo cual, se tendrá en cuenta la vida útil de la mina, resultando, por ende, la determinación del Impuesto a la Renta acorde con la técnica de este tributo.

Si tal inversión no califica como gasto de desarrollo, y se tratan de activos distintos a edificaciones y construcciones, entonces se aplicarán las normas de depreciación, lo que implicará que el valor de uso en cada período se realice acorde con las tasas máximas establecidas en el RLIR.



## CAPÍTULO V: PROPUESTA LEGISLATIVA<sup>38</sup>

Ahora bien, como quiera que la aplicación del tema en comentario no resulta del todo amigable, lo que conlleva a que los operadores mineros se encuentren en una situación de incertidumbre jurídica, que afecta la institucionalidad del sistema, a continuación, se propone incluir una definición de gastos de desarrollo en el derecho positivo tributario.

Artículo 75° de la LGM:

(...)

Para tal efecto, y en concordancia con el artículo 8° de la presente Ley, se entiende como Desarrollo a la etapa realizada con posterioridad a la exploración,

---

<sup>38</sup> La presente propuesta legislativa se efectúa siguiendo las posturas siguientes:

- ROSADO, E. (2002) *Implicancias de las normas contables en la aplicación del Impuesto a la Renta acerca de los gastos mineros de exploración, preparación y desarrollo*. pp. 121. Recuperado el 21 de junio de 2017 de [http://www.ifaperu.org/uploads/articles/13\\_08\\_CT28\\_ERS.pdf](http://www.ifaperu.org/uploads/articles/13_08_CT28_ERS.pdf)
- CHUMACERO, R. (2013). *Problemática en torno al Tratamiento Tributario de los Gastos de Desarrollo en la Actividad Minera*. Revista IUS ET VERITAS, N° 46. pp. 382.
- SOCIEDAD NACIONAL DE MINERÍA. PETRÓLEO Y ENERGÍA (2015) *Manual de aplicación práctica de las Normas Internacionales de Información Financiera en el sector minero*. Segunda Edición.
- Resolución del Tribunal Fiscal N° 03113-1-2006.
- Resolución del Tribunal Fiscal N° 06230-3-2016.

en la que se ejecutan una serie de actividades con el fin de hacer posible la explotación del mineral.

En ese orden, se considerarán gastos de desarrollo las inversiones que resulten necesarias para tener acceso a las reservas o depósitos de mineral. Definición en la que se incluyen activos tangibles en la medida que se encuentren relacionados con la vida útil de la mina, y, por ende, ser capaces de generar beneficios económicos futuros.

De esta manera, sin que la siguiente enunciación resulte taxativa, se consideran gastos de desarrollo, entre otros:

- a) Apertura de socavones, pozos, galerías, chimeneas.
- b) Remoción de material estéril, escombros y residuos de la roca.
- c) Excavación y elaboración de carreteras, caminos y túneles de acceso al depósito.
- d) Edificación de campamentos; dotación de agua y luz para las minas.
- e) Construcción de caminos internos; labores de desbroce hasta llegar al mineral.

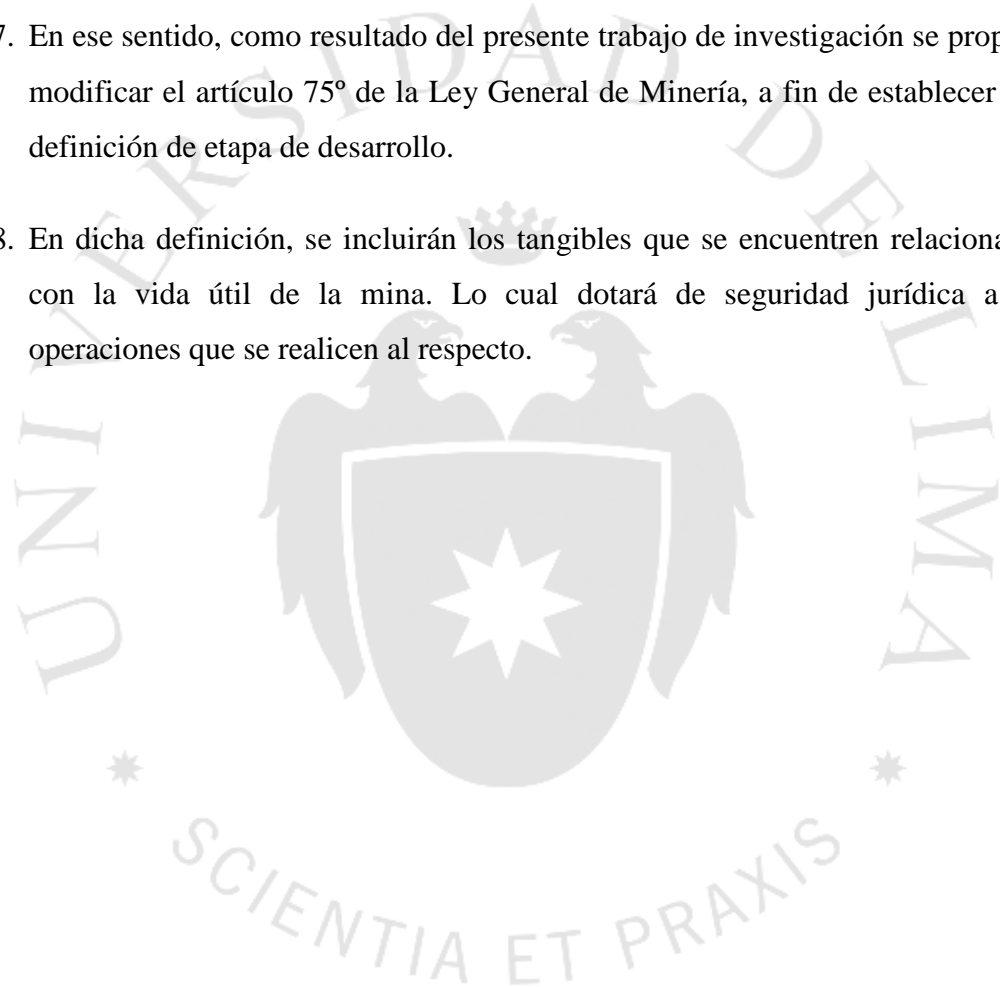
## CONCLUSIONES

1. De acuerdo con la Ley General de Minería, los gastos de desarrollo minero pueden ser enviados a resultados en un solo ejercicio, o amortizarse en un plazo de tres ejercicios.
2. En la legislación vigente no existe una definición de gastos vinculados con la etapa de desarrollo minero.
3. En las fiscalizaciones que realiza la Administración Tributaria, algunas veces, considera que las inversiones en activos tangibles no pueden tener el tratamiento de gastos de desarrollo, con lo cual, aplica la Ley del Impuesto a la Renta para la deducción vía depreciación.
4. Aplicar el tratamiento de la depreciación para activos tangibles que se encuentran relacionados con la vida útil de la mina, implica que la determinación del Impuesto a la Renta no se establezca en función a la operatividad de la industria minera.
5. En ese orden, debe quedar establecido que a los bienes tangibles que se encuentren vinculados con la vida útil de la mina, y que no pueden ser utilizados en otros proyectos, se le aplica el tratamiento de gastos de desarrollo.



Con lo cual, es viable la recuperación de la inversión vía amortización. O, de considerarlo, el operador minero, afectar a resultados en un solo ejercicio.

6. Por lo tanto, el presente trabajo de investigación se ha centrado en recoger los parámetros o fundamentos que se deben de tener en cuenta a fin de determinar qué tipo de bienes tangibles podrían ser calificados como gastos de desarrollo.
7. En ese sentido, como resultado del presente trabajo de investigación se propone modificar el artículo 75° de la Ley General de Minería, a fin de establecer una definición de etapa de desarrollo.
8. En dicha definición, se incluirán los tangibles que se encuentren relacionados con la vida útil de la mina. Lo cual dotará de seguridad jurídica a las operaciones que se realicen al respecto.



## **RECOMENDACIONES**

1. Como se aprecia, al no existir una definición de los gastos que se encuentran vinculados a la etapa de desarrollo minero, pues existe incertidumbre para los operadores en determinar si los bienes tangibles pueden ser considerados como tales.
2. Lo cual se evidencia en las acotaciones realizadas por la Administración Tributaria, en las cuales, tal entidad pretende que a los activos se les aplique, para la recuperación de la inversión, la depreciación contenida en la Ley del Impuesto a la Renta.
3. En ese sentido, y mientras no se modifique la legislación, es recomendable que cuando se analice el tema, se efectúe un trabajo pormenorizado, pues las consecuencias de aplicar una u otra normativa pueden conllevar a diferencias sustanciales e importantes.
4. Para tal efecto, es posible que el presente trabajo de investigación pueda ser una guía para realizar tal labor, en tanto se han expuesto diversas posturas para tal fin.

## BIBLIOGRAFÍA

CHUMACERO, R. (2013). *Problemática en torno al Tratamiento Tributario de los Gastos de Desarrollo en la Actividad Minera*. Revista IUS ET VERITAS, N° 46.

[debitoor.es/glosario/activo-fijo](http://debitoor.es/glosario/activo-fijo)

GARCÍA MONTUFAR, G: (1989) *Apuntes de Derecho Minero Común*. Lima. Cultural Cuzco S.A.

GARCÍA, G. (1989). *Apuntes de Derecho Minero Común* Editorial Cultural Cuzco.

GARCÍA, J. (1980). *Manual de Impuesto a la Renta*. Buenos Aires. \*

Informativo Caballero Bustamante. Recuperado el 01 de julio de 2017, de:

[http://www.caballerobustamante.com.pe/plantilla/2011/activo\\_fijo\\_tangible.pdf](http://www.caballerobustamante.com.pe/plantilla/2011/activo_fijo_tangible.pdf)

ROSADO, E. *Implicancias de las normas contables en la aplicación del Impuesto a la Renta acerca de los gastos mineros de exploración, preparación y desarrollo*.

Recuperado de:

[http://www.ifaperu.org/uploads/articles/13\\_08\\_CT28\\_ERS.pdf](http://www.ifaperu.org/uploads/articles/13_08_CT28_ERS.pdf)

SOCIEDAD NACIONAL DE MINERÍA. PETRÓLEO Y ENERGÍA (2015)  
*Manual de aplicación práctica de las Normas Internacionales de Información  
Financiera en el sector minero.*

----- 000 -----

