

Universidad de Lima

Escuela de Posgrado

Maestría en Tributación y Política Fiscal



PROBLEMÁTICA FRENTE A LA AMORTIZACIÓN DEL COSTO DE ADQUISICIÓN DE LA CONCESIÓN MINERA

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

Zhindy Analí Córdova Goicochea

Código 20161628

Asesor

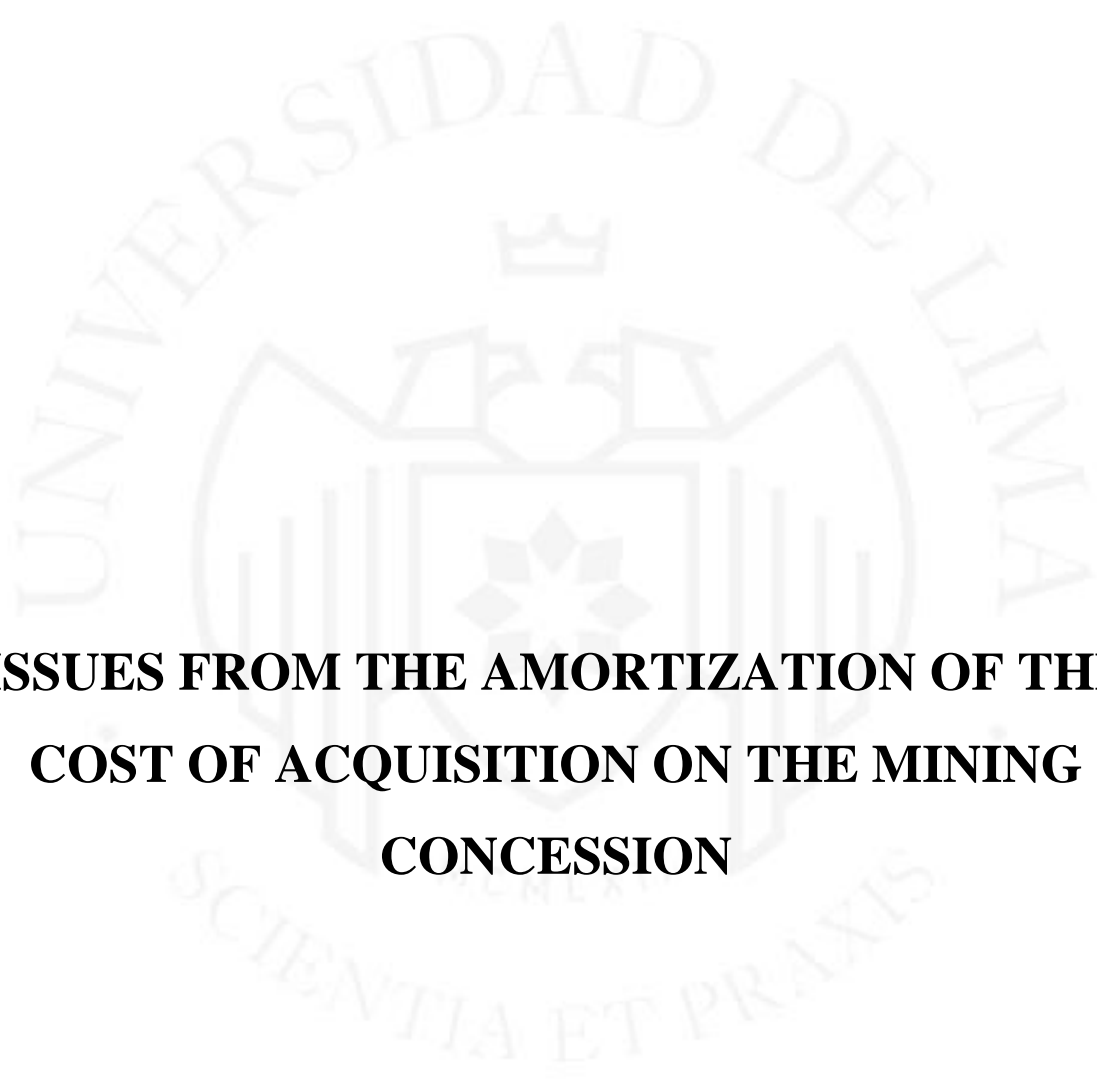
David Warthon Ontaneda

Lima – Perú

Julio de 2019

DEDICATORIA

Por su entrega de amor y apoyo inagotable y porque para mí constituyen, la demostración más tangible del amor de Dios en mi vida, este trabajo está dedicado a mis padres Rosa Goicochea Mechato y Azael Córdova Castillo; y hermana Gabriela Córdova Goicochea.



**ISSUES FROM THE AMORTIZATION OF THE
COST OF ACQUISITION ON THE MINING
CONCESSION**

TABLA DE CONTENIDO

INTRODUCCIÓN

CAPÍTULO I: CONCESIÓN MINERA Y SU RELACIÓN CON LA PRODUCCIÓN MÍNIMA OBLIGATORIA

- 1.1 Notas distintivas de la concesión minera
- 1.2 Análisis histórico de la norma
- 1.3 La Producción Mínima Obligatoria y el alcance de su definición

CAPÍTULO II: AMORTIZACIÓN DE LA CONCESIÓN MINERA

- 2.1 Factores que determinan la amortización de la concesión minera y su problemática a la luz de la Ley General de Minería.
- 2.2 Amortización del valor de adquisición de la concesión minera y el mejor método para su determinación.
 - 2.2.1 Aplicación de la norma tributaria sobre “activos intangibles”
 - 2.2.2 Plazo de amortización del valor de adquisición de la concesión minera y el mejor método para su amortización en observancia de las Normas Internacionales de Información Financiera aplicadas en la práctica contable.
 - 2.2.3 Momento en el que debería nacer el derecho a Amortizar la concesión minera y su armonización con el rol que cumple la PMO. Adecuaciones a la Ley General de Minería que se postulan al respecto.

CAPÍTULO III.- VISIÓN COMPARADA DE LA AMORTIZACIÓN DE LA CONCESIÓN MINERA

3.1. Referencias a la ley chilena que norma la forma en que debe amortizarse el valor de los yacimientos mineros.

3.2 Determinación del método de unidades de producción como el más idóneo para la amortización de la concesión minera, como resultado del análisis de la ley argentina.

3.3 Tratamiento de la amortización de la concesión minera y los métodos permitidos según la ley colombiana.

CONCLUSIONES

REFERENCIAS

ÍNDICE NORMATIVO

BIBLIOGRAFÍA

RESUMEN

La presente investigación tiene como objetivo analizar la problemática que actualmente presenta la Ley General de Minería (LGM) en materia tributaria, concretamente respecto a la amortización del costo de adquisición de la concesión minera y de qué manera, uno de los elementos básicos para su determinación como es la Producción Mínima Obligatoria (PMO), puede llegar a complicar la definición del inicio de la amortización y la interpretación del mejor método aplicable por el titular de la actividad minera para la recuperación de su inversión. En consecuencia justifican este trabajo, el propósito de esclarecer el tratamiento tributario que actualmente se le da a la concesión minera en la norma sectorial y a partir de las limitaciones que ésta presenta, considerando también la interpretación que el Tribunal Fiscal realiza de la misma; proponemos una adecuación de la normativa vigente, que considere de manera expresa un método de amortización del costo de adquisición de la concesión, otorgando así la seguridad jurídica necesaria al titular de esta actividad al momento de decidir realizar o no una inversión; de la misma manera, la determinación de un plazo de amortización acorde a las reservas probadas y probables y a la producción real del yacimiento, en lugar de considerar a la PMO como parte de esta ecuación; concluimos nuestra propuesta con la regulación de la PMO a través de elementos vinculados a la vida real de la mina. Finalmente, es importante señalar que, hemos desarrollado nuestra investigación en tres capítulos: Capítulo I: Concesión Minera y su relación con la producción mínima obligatoria, Capítulo II: Amortización de la Concesión Minera y Capítulo III: Visión comparada de la amortización de la concesión minera.

Palabras Clave: Amortización de la concesión minera, Producción mínima obligatoria, Seguridad jurídica en la inversión minera, LGM.

ABSTRACT

The purpose of this research is to analyze the current problem presented by the General Mining Law (LGM) on tax matters, specifically regarding the amortization of the acquisition cost on the mining concession and how, one of the basic elements for its determination, such as the Minimum Mandatory Production can complicate the definition of the beginning of the amortization and the best applicable method of interpretation by the owner of the mining activity for the recovery of his investment. Consequently, this work justifies the purpose of clarifying the tax treatment that is currently given to the mining concession in the sector regulation and based on the limitations that it presents, also considering the interpretation that the Tax Court makes of it. We propose an adaptation of the current regulations, which expressly consider a method of amortization of the acquisition cost on the concession, granting the necessary legal security to the holder of this activity when deciding whether or not to make an investment; in the same way, the determination of a repayment term according to the proven and probable reserves and the real production of the site, instead of considering the mandatory minimum production as part of this equation. We conclude our proposal with the regulation of mandatory minimum production through elements linked to the real life of the mine. Finally, it is important to mention that we have developed our research in three chapters: Chapter I: Mining Concession and its relationship with the mandatory minimum production, Chapter II: Amortization of the Mining Concession and Chapter III: Comparative view of the amortization of the mining concession.

Keywords: Amortization of the mining concession, mandatory minimum production, legal security in mining investment, LGM.



**PROBLEMÁTICA FRENTE A LA
AMORTIZACIÓN DEL VALOR DE
ADQUISICIÓN DE LA CONCESIÓN MINERA.**

INTRODUCCIÓN

El sector minero es uno de los pilares de la economía peruana, principalmente en términos de inversión, sin embargo, actualmente no es adecuado el tratamiento tributario dispensado a los costos de adquisición de la concesión de los proyectos mineros.

De las fiscalizaciones efectuadas por la Administración Tributaria hace dos años aproximadamente, se puede observar que si bien se ha notado un avance respecto de aquellos gastos de responsabilidad social en que las empresas del sector minero incurren como parte de su integración en una comunidad, no se ha percibido el mismo avance en otros aspectos controvertidos y de trascendental importancia para el sector, como es el caso del tratamiento tributario dispensado a los costos de adquisición de la concesión de los proyectos mineros.

Esto último, determinaría un avance para el sector, ya que además de reeditar en mayores inversiones para el Perú, contribuiría con el fortalecimiento de la seguridad jurídica en materia de inversiones mineras.

Como sabemos, es una realidad que toda empresa minera requiere de una concesión minera para funcionar y realizar sus labores de exploración y posteriormente explotación; en consecuencia, estamos frente a una situación homogénea para todas las empresas del sector. Pero además, esta concesión tiene un valor que es asumido por el concesionario y sobre el cual se deben conocer los gastos incurridos y contenidos dentro de este valor de adquisición.

Como ya veremos, el costo de adquisición de la concesión minera, dependerá en gran parte, de la forma en que se ha obtenido la titularidad de la concesión y a partir de este momento, surge la interrogante acerca de cómo van los inversionistas a amortizar el valor de la concesión minera, es decir cómo van a recuperar el costo de adquisición invertido en la concesión, ya que ningún empresario pretende mantenerlo en su activo de manera permanente.

Sobre este costo, en algunas oportunidades puede no ser muy significativo porque lo que se ha cancelado son los gastos que forman parte de la solicitud del petitorio; sin embargo, en otros casos se suman al costo de adquisición minera, el pago efectuado como

monto fijo o porque se ha establecido una regalía contractual, la comúnmente conocida NSR.

Acercas de la forma de amortización de la concesión minera, en nuestra legislación contamos con una norma especial, recogida por la Ley General de Minería y que lamentablemente se va a alejar del tratamiento contable que las compañías le deben dar conforme a las normas contables aplicables.

Estamos hablando del artículo 74° del Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería, aprobado por Decreto Supremo N° 014-92-EM, (en adelante “LGM”), norma que no ha tenido modificaciones y que va de la mano con la concepción original de la Ley General de Minería, pero que desafortunadamente, no se observa que se haya adecuado oportunamente en el tiempo.

De esta manera, en el artículo 74° de la LGM, se definen dos elementos importantes respecto a la amortización del valor de la concesión:

- A partir de qué momento voy a comenzar a amortizar el costo de la concesión y luego de ese momento debo definir,
- Por cuanto tiempo voy a amortizar ese costo de adquisición.

Sobre estos dos puntos, inicio y tiempo, la norma señala que el momento de amortizar el costo de adquisición de la concesión minera es a partir del año en que corresponda cumplir con la producción mínima obligatoria (PMO), sin embargo actualmente los términos sobre los que se calcula la PMO no reflejan la real situación de la concesión minera, por lo que resulta necesario analizar con más detenimiento el contexto en el que se originaron los factores que hoy la determinan, así como la manera en que la producción mínima obligatoria (PMO) fue antes conceptualizada y así definir si la manera en que ha evolucionado históricamente ha tenido que ver con los inconvenientes que hoy enfrentamos al interpretar el artículo 74° de la LGM cuando buscamos definir la forma de amortización del valor de la concesión minera y si así lo ha hecho, cuál ha sido el alcance de su influencia.

Sobre la PMO, de manera preliminar señalamos en esta parte de la investigación, que luego de contrastar doctrina del derecho minero, se ha podido verificar que esta regla de producción se estableció en un sistema de concesiones distinto al que tenemos hoy, el cual no se encontraba organizado como hoy en día lo encontramos, es decir, bajo una sola

concesión que da origen a dos derechos- explorar y posteriormente explotar- sino más bien que se contaba con dos concesiones, una de exploración y otra de explotación.

En consecuencia, antes se tenían dos concesiones mineras, una para el momento inicial de sólo exploración y otra para la etapa de explotación. Sobre la primera concesión, se conoce que sólo a partir del momento en que se determinaba que el proyecto era viable- es decir, que se conocían las reservas del proyecto- recién ahí se obtenía una segunda concesión y en ella se establecía una Regla de Producción Mínima Obligatoria en función de las reservas que ya se conocían de la primera concesión; por lo tanto el criterio seguido por la norma para obtener la PMO era considerando las toneladas obtenidas de reserva de mineral.

Como vemos el sistema de dos concesiones tiene sentido y va de la mano con las etapas y momentos que van aconteciendo alrededor de un proyecto minero.

Sin embargo, este sistema varió en el tiempo y ya no tenemos dos concesiones sino solo una que consolida todo, es decir que da derecho al ccesionario, no sólo a explorar sino también a explotar. Con ello, se consigue lamentablemente, un efecto de desvinculación de la producción mínima obligatoria con el inicio real de operaciones y un acercamiento más bien, a un elemento frío – ubicado en el actual TUO de Ley General de Minería- que define la producción mínima obligatoria en función a elementos que no están relacionados con las reservas halladas en la concesión o a lo producido por el proyecto minero, sino más bien a otros factores como las hectáreas que tiene la concesión y la UIT vigente; con esto el criterio para determinar la producción mínima obligatoria consideramos se desconectó del sistema unificado de concesiones que hoy tenemos.

Por lo tanto, de lo expuesto se infiere, que la norma no se adecuó a este cambio en el sistema de concesiones mineras; en consecuencia, este elemento de producción mínima obligatoria del que hablamos antes, en la práctica queda desfasado.

Decimos desfasado, porque antes la exigencia de la PMO, estaba pensada en un proyecto que se disponía a entrar en explotación, por lo que hacía sentido que se comience a amortizar el costo de las concesiones mineras; sin embargo, ahora esto ya no hace sentido.

En consecuencia, actualmente no contamos con lo que necesitamos en cuanto al tratamiento tributario dispensado a la amortización del valor de adquisición de la

concesión en proyectos mineros, por lo que se convierte en un desafío, no sólo de la Administración Tributaria, sino también de los contribuyentes que conocen el sector minero y que pueden hacer partícipes a la autoridad tributaria de su particular realidad.

Por otro lado, otro problema existente es aquel respecto a la definición del plazo de amortización, ya que este se tiene que validar según la LGM en función a la vida probable del depósito, la misma que dependerá de las reservas probadas y probables, lo que necesariamente implica que se tenga una concesión sobre la cual se conozcan mínimamente estos elementos, sin embargo, si estamos hablando de una concesión en la que aún no se han determinado las reservas probadas y probables, entonces estaríamos frente a un elemento que no tiene un valor por resultar imposible determinar el plazo de amortización del costo de adquisición de la concesión minera a través de aquel.

Por lo tanto, estamos frente a una norma desfasada en el tiempo, a partir de la cual se van a presentar varias contingencias y distorsiones no perseguidas por la norma original, generadas más bien por una falta de adecuación oportuna del artículo 74° de la LGM, como por ejemplo las siguientes:

- Empresas que tienen concesiones mineras que de acuerdo a lo dispuesto por la LGM, ya se llega al año de producción mínima obligatoria, pero que aún no están operando.

- Empresas que ya están operando, pero que en teoría aún no llegan al periodo de producción mínima obligatoria.

Al respecto, tenemos que ya existe un pronunciamiento del Tribunal Fiscal referente al caso particular de una compañía que ya había entrado en la etapa de explotación, pero que, sin embargo, aún no había llegado el momento en que de acuerdo a ley debía cumplirse con la producción mínima obligatoria.

Entonces, el Tribunal Fiscal determinó que era correcta decisión adoptada por la compañía, respecto a dar inicio a la amortización en etapa de explotación, con lo que quedó salvada la controversia en cuanto al inicio de la amortización. Sin embargo, no podemos negar una evidente mal redacción del artículo 74 de la LGM.

Por otro lado, en lo que respecta al plazo de amortización de la concesión, el Tribunal Fiscal determinó que la compañía debía aplicar literalmente lo dispuesto por la LGM, es decir considerar a la producción mínima obligatoria **como factor determinante**

en la determinación de la vida útil de la mina y en consecuencia también en la amortización del valor de adquisición de la concesión minera, criterio que consideramos está reñido con el real estado de producción de la mina, en base a sus reservas probadas y probables.

Por lo tanto, lo que se busca con este trabajo es que los años venideros, en principio, se defina en el TUO de la LGM la forma en que se debe amortizar la concesión minera; ya sea adecuando o ajustando los elementos mediante los que actualmente se calcula la producción mínima obligatoria – de acuerdo hectáreas y la UIT vigente- a criterios que realmente estén relacionado con la vida útil real de la mina, como ocurría en el antiguo sistema unitario de concesiones; o bien dejando de considerar a la producción mínima obligatoria en la fórmula de amortización de la concesión minera.

Asimismo, en concordancia con lo expuesto, postulamos como método de amortización más idóneo el de Unidades de Producción, metodología que evalúa la fase productiva en base las reservas probables y probadas, permite la amortización del yacimiento minero en menor tiempo, contribuyendo a que el titular de la actividad minera recupere su inversión también en un plazo más corto y que además ya ha tenido éxito en otros países líderes en la Industria Minera Latinoamericana.

Finalmente, con el tratamiento de estos temas lograr un interés más profundo por parte de la Administración Tributaria en las actividades comprendidas dentro del proceso encaminado a la producción en una concesión minera, con el propósito de otorgar mayor seguridad jurídica al inversionista.

CAPÍTULO I: CONCESIÓN MINERA Y SU RELACIÓN CON LA PRODUCCIÓN MÍNIMA OBLIGATORIA

1.1 Notas 1.1 Notas distintivas de la concesión minera

Existen aspectos importantes, propios de una concesión minera, que deben ser tomados en consideración para poder entender cómo ha venido evolucionado el sentido o determinación de algunos elementos, como es el caso de la existencia años atrás de un sistema bipartito de concesiones y del papel que desempeñaba la Producción Mínima Obligatoria (en adelante “PMO”) en este sistema, para que el análisis y comprensión del artículo 74° de la Ley General de Minería (en adelante LGM”) respecto a la amortización del valor de adquisición de la concesión minera sea más completo.

Ahora bien, considerando este presupuesto, abordaremos primero la noción de concesión minera, enfocándonos en un primer momento en los derechos que se derivan de ésta para el concesionario y a partir de aquí, poder abordar los cambios que han sufrido los tipos de concesiones históricamente consideradas, finalizando en la vinculación que tendrían o no estos últimos elementos con la “PMO”.

Ahora bien, atendiendo a la definición de la LGM en su artículo 9°, la concesión minera otorga a su titular el derecho a la exploración y explotación de los recursos minerales concedidos; constituyendo la referida concesión un intangible de duración limitada.

En este sentido, el artículo 127° de la LGM dispone que:

Por el título de la concesión, el Estado reconoce al concesionario el derecho de ejercer exclusivamente, dentro de una superficie debidamente delimitada, las actividades inherentes a la concesión (...)

En este orden de ideas, cuando se señala que existe una concesión minera, no quiere decir que exista físicamente, sino que su “existencia” atiende a un título jurídico concedido por el Estado y sobre el cual se van constituyendo diversas inversiones y desembolsos por el titular de la concesión según la etapa en la que se encuentre el proyecto minero.

Las etapas a las que estamos haciendo referencia, están directamente vinculadas con la desarrollo de las actividades del proyecto dentro de la industria minera y comprenderlas de manera conjunta nos ayudará a extraer las características principales que toda

concesión minera posee; estas actividades de acuerdo a lo dispuesto por la LGM en el artículo VI de su Título Preliminar son las siguientes: *cateo, prospección, exploración, explotación, labor general, beneficio, comercialización y transporte minero.*

Acerca de estas etapas la LGM en el Capítulo I de su Título Primero I, referido a Actividades Mineras y Forma de Ejercerlas, desarrolla en el Artículo 1° el contenido de las siguientes:

Cateo: Es la acción conducente a poner en evidencia indicios de mineralización por medio de labores mineras elementales.

Prospección: Es la investigación conducente a determinar áreas de posible mineralización, por medio de indicaciones químicas y físicas, medidas con instrumentos y técnicas de precisión.

Por su parte, respecto a la exploración, el desarrollo y la explotación, el Artículo 8° del Capítulo I Título Primero I de la LGM, las diferencia en el siguiente sentido:

“*La exploración, es la actividad minera tendente a demostrar las dimensiones, posición, características mineralógicas, reservas y valores de los yacimientos minerales*”.

“*Desarrollo, es la operación que se realiza para hacer posible la explotación del mineral contenido en un yacimiento*”.

“*La explotación, es la actividad de extracción de los minerales contenidos en un yacimiento*”.

Sin embargo, las actividades antes desarrolladas no se realizan bajo el sistema de concesiones, quedando excluidas de este sistema las actividades mineras de cateo, prospección y comercialización; tal y como lo dispone el artículo VII del Título Preliminar de la LGM:

El ejercicio de las actividades mineras, excepto el cateo, la prospección y la comercialización, se realiza exclusivamente bajo el sistema de concesiones, al que se accede bajo procedimientos que son de orden público. Las concesiones se otorgan tanto para la acción empresarial del Estado, como en cuanto de los particulares, sin distinción ni privilegio alguno.

Ahora bien, como ya hemos mencionado, de los conceptos anteriormente esbozados pueden extraerse las características de toda concesión minera otorgada en el Perú, las que hemos resumido en el siguiente cuadro:

Habiendo explicado en lo que consiste la Concesión Minera y algunas de sus principales características, a continuación nos concentraremos en dos de las actividades más importantes que en ella se desarrollan, como es el caso de la exploración y la explotación y las concesiones otorgadas para el desarrollo de las mismas; etapas que no siempre se desarrollaron en una misma concesión minera, tal y como ocurre actualmente con la

Concepto	Actual
Carácter jurídico de las concesiones según el acto administrativo que las otorga	Irrevocable
Límite de su Extensión territorial	Desde 100 hasta 1,000 hectáreas
Derecho de vigencia	<ul style="list-style-type: none"> ▪ US\$3 por hectárea (empresas del Régimen General). ▪ US\$ 1(empresas de la Pequeña minería). ▪ US\$ 0,5 (empresas de la Minería Artesanal).
Producción mínima (Se acredita con la venta)	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Minería metálica: 1 UIT anual y por hectárea. ▪ Minería no metálica: 10 % de la UIT anual y por hectárea. ▪ Pequeños productores mineros de sustancias metálicas: 10 % de la UIT anual y por hectárea. ▪ Pequeños productores mineros de sustancias no metálicas: 5 % de la UIT anual y por hectárea. ▪ Productores mineros artesanales sea cual fuere la sustancia: 5 % de la UIT anual y por hectárea.
Período máximo (producción mínima)	Hasta el décimo año de otorgada la concesión minera
Penalidad (Se paga cuando no se alcanza la producción mínima)	<p>10% de la producción mínima anual requerida por hectárea.</p> <p>Se paga a partir del primer semestre del undécimo año, y a partir del décimo quinto año se declara la caducidad.</p> <p>Salvo se trate de caso fortuito o fuerza mayor, sustentado cada año, puede eximirse de la caducidad por cinco años más (a partir del décimo quinto año) siempre que pague la penalidad y demuestra haber invertido 10 veces el monto de la penalidad.</p>

legislación vigente, sino que pasaron por cambios normativos que determinaron la

ocurrencia de una serie transformaciones en el régimen de concesiones lo largo del tiempo.

1.2 Análisis histórico de la norma

En palabras del Jorge Basadre Ayulo¹ citado por Belaunde Moreyra M²., el Derecho Minero y la concesión minera como su institución central, se remontan al viejo derecho castellano, sin embargo no es la intención de esta investigación desarrollar la línea evolutiva histórica de esta rama del derecho en todos sus aspectos, sino más bien concentrarnos en aquellos cambios o aspectos importantes por los que ha atravesado la normativa minera hasta llegar a la Ley General de Minería actual, con el sistema unificado de concesiones que tenemos hoy.

El Código de Minería de 1901, se caracterizó por su espíritu liberal, con él se crea en vía administrativa un procedimiento específico para que los administrados puedan obtener la titularidad de la concesión minera, otorgándole preferencia al concesionario minero para la utilización de terrenos superficiales frente a los derechos de sus propietarios; este código rigió durante 50 años con sendas enmiendas y modificaciones, siendo finalmente derogado por el Código de Minería de 1950, promulgado este mismo año mediante Decreto Ley N° 11357; es importante resaltar que su promulgación se debió a una fuerte presión de la minería privada, que criticaba la excesiva complejidad generada por los sucesivos cambios legales y las cargas impositivas.

Sobre esta última norma se afirma según la mayoría de la doctrina especializada que, el Código de Minería de 1950 es considerado como un código revolucionario, denominado así debido a la distinción que en él se hizo entre el dominio del subsuelo y el dominio de la superficie. En esta línea de tiempo llegamos hasta la Ley General de Minería promulgada durante el gobierno militar del General Velazco Alvarado en junio de 1971 mediante Decreto Ley N° 18880³, dispositivo que otorgaba al titular de la concesión un derecho real, cuyo alcance dependía del tipo de concesión que se estaba otorgando; si era

¹ Belaunde Moreyra, M. (2009). *Derecho Minero y Concesión*. Lima. San Marcos Tercera Edición.

² Ver el Decreto Ley N° 18880, Ley General de Minería (3 de octubre de 1971). Lima. Editorial Oficina de Relaciones Públicas.

³ Ver el Decreto Ley N° 18880, Ley General de Minería (3 de octubre de 1971). Lima Editorial Oficina de Relaciones Públicas.

una concesión de exploración, el titular tenía el derecho a explorar durante un periodo de 5 años, o si más bien se trataba de una concesión de explotación, el titular de la concesión podía extraer el mineral encontrado y hacerse propietario del mismo durante un plazo que también no debía superar los 5 años, conforme a lo previsto por en el artículo 13^{o4} y 14^{o5} del referido Decreto Ley.

Sin embargo, fue con el Decreto Legislativo 109 Ley General de Minería, que el sistema de concesiones mineras se bifurca en Concesión de Exploración y Concesión de Explotación, siendo la concesión de exploración otorgada sólo temporalmente con la finalidad de lograr obtener mediante estudios técnicos, los elementos característicos del mineral que hacen posible la determinación del valor de los yacimientos mineros; sobre el referido aspecto temporal se manifiesta Gutiérrez Yupanki (2014), en el siguiente sentido:

La concesión temporal de exploración minera era un acto formal de carácter administrativo otorgado por el interés público. Esto se entendía así, debido a que el principal efecto de esta concesión era la prioridad y exclusividad sobre los derechos mineros otorgados por la autoridad, de tal manera que una vez otorgada la concesión de exploración, el área concedida no podía ser objeto de otros derechos mineros, aún cuando se solicitaran por explotación, *ya que en esta época se trataba de dos concesiones completamente distintas e independientes entre sí* (El subrayado es nuestro).

⁴ De acuerdo a lo dispuesto por el artículo 13° del Decreto Ley N° 18880:

La concesión de exploración otorga a su titular el derecho de explorar hasta por un pazo de 5 años, computado a partir de la fecha de notificación del auto de amparo, con sujeción a las obligaciones establecidas en el Título Quinto de la Parte Primera y a las causales de caducidad que señala el artículo 103.

La concesión de exploración podrá convertirse a explotación en la forma que establece el Art. 184°.

⁵ Conforme al artículo 14° del Decreto Ley N° 18880:

La concesión de explotación otorga a su titular el derecho de explotar productos minerales, con sujeción a las obligaciones establecidas en el Título Quinto de la Parte Primera y a las causales de caducidad que señala el Art. 104. Este derecho comprende la propiedad sobre las sustancias minerales extraídas.

De esta manera, se puede verificar hasta antes de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo 109, un régimen en el que se desarrollaba la actividad de exploración y explotación de manera unificada; situación que cambió con la promulgación la citada norma y que se mantuvo hasta la publicación del vigente TUO de la LGM aprobado mediante Decreto Supremo N° 014-92-EM, luego de la modificación parcial que sufrió la Ley General de Minería con la promulgación de la Ley de Promoción de Inversiones en el Sector Minero a través del Decreto Legislativo N°708.

1.3 La Producción Mínima Obligatoria y el alcance de su definición

Con el propósito de poder establecer el rol que ha cumplido la PMO en la determinación de la vida probable de la mina - aspecto que de acuerdo al artículo 74° de la LGM servirá para finalmente determinar el plazo en que se amortizará la concesión minera- consideramos necesario repasar los elementos empleados para su determinación según la legislación minera y a la luz de los cambios que ésta ha podido experimentar, a pesar de no haber existido a lo largo de estos años de evolución histórica de la normativa especial, un concepto que la defina.

Partimos de la idea que la concesión minera tiene un rasgo conciliador entre el interés público y el interés privado; el interés público reside en el fomento de la economía, del desarrollo, de la ocupación, del cobro de impuestos, de la generación de divisas extranjeras a través de la exportación, en la satisfacción de una necesidad nacional e consumo o de servicios, etc., condiciones que redundan de manera directa o indirecta en beneficio de un grupo una comunidad; mientras que el interés privado se enfoca fundamentalmente en la obtención de un ganancia para los inversionistas. En este sentido y concentrándonos especialmente en el interés público, podemos decir que a través de la concesión minera como acto jurídico administrativo expedido por la autoridad minera competente, el Estado expresa su soberanía para la explotación del recurso natural que le pertenece en representación de la colectividad y en consecuencia obliga al concesionario a explotar los recursos mineros en el área otorgada en concesión.

De esta manera para que el concesionario demuestre la factibilidad económica del yacimiento, debe invertir dinero y trabajo hasta alcanzar la mínima producción de mineral exigida por la LGM; condición que además según norma vigente está sometida a un plazo máximo de 10 años de cumplimiento.

Sin embargo, este valor como exigencia mínima de producción y los factores considerados para su determinación, han sido cuestionados por tratarse de elementos de naturaleza puramente cuantitativa y hasta arbitraria que no contribuyen como referentes para el establecimiento del plazo durante el cual se debe amortizar la concesión, tal y como refiere De la Vega Rengifo (2012) al respecto:

(...) los factores para determinar el inicio de la etapa de la producción mínima obligatoria – por ejemplo, décimo año a partir del otorgamiento de la concesión-; así como el cálculo de la producción mínima obligatoria- por ejemplo, en base a una (1) UIT por hectárea por año – son arbitrarios y no responden a la situación real de explotación de la concesión minera (...) (p. 30).⁶

Como recordamos, el texto vigente del TUO de la LGM, tiene su origen en el Decreto Legislativo 109 (Ley General de Minería publicada en junio de 1981), norma que como ya hemos mencionado trajo consigo la separación del Régimen de Concesiones respecto a los derechos de exploración y explotación, que a partir de ese momento se otorgaban en concesiones distintas. En el Decreto Legislativo 109, el artículo 135° era el que regulaba la amortización del valor de adquisición de la concesión minera en el siguiente tenor:

Artículo 135.- El valor de Adquisición de los Derechos Mineros y de los Derechos Especiales del Estado **se amortizará a partir del ejercicio en que de acuerdo ley corresponda cumplir con la obligación de producción mínima, en un plazo que el titular de actividades mineras determinará en ese momento en base a la vida probable del depósito calculado tomando en cuenta las reservas probables y declaradas y la producción mínima obligatoria de acuerdo a Ley.** El plazo así establecido deberá ser puesto en conocimiento de la Dirección General de Contribuciones al presentar la Declaración Jurada del Impuesto a la Renta correspondiente al ejercicio en que se inicie la amortización, adjuntando el cálculo correspondiente.

⁶ De la Vega Rengifo, B. (2012). La amortización del valor de la concesión minera y los gastos de exploración. *Análisis Tributario*, (291), 29- 34.

El valor de adquisición de los derechos mineros incluirá el precio pagado o los gastos de denuncia, según el caso. (*) RECTIFICADO POR FE DE ERRATAS

Igualmente incluirá o invertido en prospección y exploración hasta la fecha en que se acuerdo a Ley corresponda cumplir con la producción mínima obligatoria, salvo que se opte por deducir lo gastado en prospección y/o exploración en el ejercicio en que se incurra en dichos gastos (...).

En relación al texto del artículo 135° del Decreto Legislativo 109- salvando los cambios acontecidos de orden público administrativo, respecto a la autoridad a la que correspondía otorgar información sobre el plazo amortizable- podemos notar a través de una lectura paralela con el artículo 74° del vigente TUO de la LGM, que aún en la actual legislación minera se continúa considerando a la PMO como un “factor determinante en la ecuación del plazo de amortización del valor de la concesión minera”; sin embargo en necesario para nuestro análisis establecer también un comparativo acerca de lo regulado como PMO en ambas legislaciones.

En esta línea de razonamiento, tenemos que en el Decreto Legislativo 109, la PMO estaba regulada de la siguiente manera:

Artículo 92.- La producción mínima anual obligatoria **corresponderá a una parte de la reserva de minerales contenida en una concesión** o unidad económico-administrativa, y se regirá por la siguiente escala:

A. Para minerales metálicos no ferrosos

Reservas de Mineral (Millones de Toneladas. Métricas)	Producción Mínima Exigible al Año (Toneladas Métricas)
Menos de 10	1/15 de la Reserva
10 a 20	1/20 de la reserva pero no menos de 670,000
20 a 50	1/30 de la reserva pero no menos de 1'000,000

50 a 100	1/40 de la reserva pero no menos de 1'670,000
100 a más	1/60 de la reserva pero no menos de 2'500,000

B. Para yacimientos de carbón, hierro y mineral no metálicos

Reservas de Mineral (Millones de Toneladas. Métricas)	Producción Mínima Exigible al Año (Toneladas Métricas)
Menos de 10	1/25 de la reserva
10 a 20	1/35 de la reserva pero no menos de 400,000
20 a 50	1/50 de la reserva pero no menos de 575,000
50 a 100	1/70 de la reserva pero no menos de 1'000,000
100 a más	1/100 de la reserva pero no menos de 1'430,000

(El subrayado es nuestro).

Como podemos notar la norma antigua, no consideraba las hectáreas del terreno concesionado ni la UIT vigente como elementos necesarios para determinar la PMO, sino más bien que lo hacía a partir de las reservas de mineral encontradas en el yacimiento, obteniendo como resultado un cálculo más a fin con la producción real de la concesión minera; aspecto definitivamente importante si consideramos que la PMO de acuerdo al Artículo 74° de la LGM tiene injerencia en la determinación del plazo y el método de amortización de la concesión minera.

Al respecto, Zuzunaga, Fernando (2011)⁷ en su estudio “*Tributación de la Explotación Minera y Petrolífera en el Perú*”, sobre el tratamiento tributario del valor de adquisición de las concesiones (precio pagado) señala que de acuerdo a lo estipulado en el Artículo 74 de la LGM, se puede apreciar que valor de adquisición de las concesiones incluirá los gastos de exploración hasta la fecha en que en base a la ley cumpla con la producción mínima obligatoria; sin embargo, el concepto de ***Producción mínima***, ha quedado desfasado en la LGM y que ***para propósitos tributarios debe entenderse como producción realmente obtenida*** quedando en la realidad el concepto de producción mínima de manera referencial.

Ahora bien la amortización de los gastos de prospección y exploración también están vinculados en la LGM a la producción mínima, ya que se marca una diferencia entre aquellos en los que se ha incurrido hasta llegar a la fecha en que corresponda cumplir con la producción mínima y aquellos en los que se invierte en una vez llegada la etapa productiva; respecto a los primeros, estos podrán formar parte del valor de adquisición de la concesión y amortizarse conjuntamente con su valor, de acuerdo a lo ya señalado o deducirse en el ejercicio en el que se incurran.

Como vemos, actualmente tal y como se encuentra redactado el artículo 74° del TUO de la LGM, la PMO constituye un factor determinante en la amortización de la concesión minera y de ser el caso, también en la amortización de los gastos de prospección y exploración incurridos antes de llegar a la etapa productiva; papel que cobra importancia tanto respecto del inicio de la amortización, como en cuanto al tiempo durante el que se amortizará concesión minera.

Sin embargo, como veremos más adelante esta relación entre la PMO y la concesión para efectos de la amortización materia de este trabajo, ha conllevado a una aplicación irracional y absurda de la norma, creando zozobra entre los inversionistas que apuestan por el Perú, como es el caso – en orden de inversión- Canadá, Inglaterra, Estados Unidos, Australia y China⁸.

⁷ Zuzunaga del Pino, F. (2014). Algunos Aspectos Relevantes de la Tributación Minera en el Perú. Recuperado de Publicaciones: https://www.zyaabogados.com/es/publications_news.php.

⁸ Información compartida en la edición 87° del Prospectors & Developers Association of Canada (PDAC 2019) - Convención minera más grande a nivel mundial, que se desarrolló en marzo del 2019 en la ciudad

Motivo por el cual, es propósito de este trabajo evaluar cual el rol que debe cumplir la PMO en la amortización de la concesión y si tal vez lo más conveniente sea limitar su intervención e importancia – sin dejar de considerarla- tal vez dejando de ser considerada el “hito” a partir del cual se adquiere el derecho a amortizar el valor de adquisición de la concesión minero. Por el momento, dejamos establecido que aún en el cumplimiento único de este rol, la PMO no debería haberse determinado de la forma en cómo se ha hecho en el artículo 38° del actual TUO de la LGM- dispositivo en el que se han tomado elementos totalmente desvinculados del estado real de productividad del yacimiento como son la UIT vigente y su extensión territorial- sino que más bien debió haberse realizado un ajuste actualizando la fórmula “porción de la reserva hallada” que establecía el artículo 92° del Decreto Legislativo 109° para su medición.

Finalmente, debemos ser enfáticos en señalar que lo importante es mantener un panorama atractivo de inversión, pues nuestro sistema tributario no sólo grava al sector minero con el Impuesto a la Renta, sino también con otros como el Impuesto Especial a la Minería (IEM) - Gravamen Especial a la Minería (GEM) para los casos de Convenios de Estabilidad- constituyéndose el importe recaudado por la imposición tributaria al sector minero en un porcentaje total del 50% de la recaudación total del Gobierno; resultado que sin duda sería afectado frente a las inseguridades generadas en los inversionistas de invertir o no en el Perú.

de Toronto, Canadá- en la que además se compartió que entre los países con mayor inversión en exploración en el mundo, Perú se encuentra en el cuarto lugar con un porcentaje del 7% después de Chile, quedando la lista porcentual de las cuatro primeras posiciones, como se indica a continuación: Canadá 14%, Australia 14% , Chile 8% y Perú 7%.

CAPÍTULO II: AMORTIZACIÓN DE LA CONCESIÓN MINERA

2.1 Factores que determinan la amortización de la concesión minera y su problemática a la luz la Ley General de Minería.

Teniendo como base algunos conceptos importantes contenidos en la normativa minera y lo esbozado por la doctrina especializada sobre el valor de la concesión, podemos definir el tratamiento de la amortización del valor de las concesiones a precio pagado considerando los gastos de prospección y gastos de exploración antes de llegar a la producción mínima obligatoria.

Al respecto, según indica la LGM en su Artículo 74°, el valor de adquisición de las concesiones se amortizará a partir del ejercicio en que de acuerdo a ley corresponda cumplir *con la obligación de producción mínima*, en un plazo que el titular de actividad minera determinará en ese momento, *en base a la vida probable del depósito, calculada tomando en cuenta las reservas probadas y probables y la producción mínima obligatoria* de acuerdo a ley.

Asimismo, al precio pagado por la concesión se deberán agregar la inversión realizada en gastos de prospección y exploración hasta, según indica el artículo 38° de la LGM, *“el momento en que se deba cumplir con la PMO, a no ser que el titular de la actividad minera opte por deducir estos gastos en el momento en que incurra en ellos”*.

En este sentido, se puede colegir del artículo 74° de la LGM que, respecto al valor de adquisición de la concesión, la PMO cumple un factor determinante, no solamente para **establecer el inicio de su amortización** sino también para **fijar el plazo durante el cual se amortizará la concesión minera**; sin embargo, esto no quiere decir que la consideración de la PMO en estos dos aspectos sea lo más adecuado y acorde con la actividad productiva del yacimiento minero.

Es en este contexto que se han dado una serie de discusiones respecto del momento en que debe iniciarse la amortización y se han expuesto distintos puntos de vista al respecto; por un lado, a favor de la interpretación gramatical del artículo 74° de la LGM y por otro, posturas que priorizan más bien el fin último de la norma y que le dan mayor importancia a la realidad productiva de la concesión minera.

De esta manera, las primeras concentran su atención en la forma en que fue redactada la norma por el legislador y consideran que debería aplicarse una interpretación literal del artículo 74° de la LGM, es decir que el inicio del plazo de amortización deba darse siempre antes del vencimiento del décimo año- computado éste a partir del año siguiente en el que ha sido otorgada la concesión- ya que pasando este momento, el titular de la actividad minera deberá pagar una penalidad; sin embargo, esta forma de interpretación se aleja de los probables escenarios en los que se puede encontrar el concesionario respecto del cumplimiento de la PMO, nos referimos a que el yacimiento haya entrado en etapa de explotación antes del cumplimiento del plazo establecido por la norma y por otro lado en el extremo contrario, que habiéndose cumplido el referido plazo, el titular de la actividad minera no haya podido llegar a la PMO exigida por ley. De otro lado, aquellas posturas que como decíamos toman en cuenta la productividad del yacimiento minero, postulan que es con el inicio de la explotación que debería comenzar a amortizarse el valor de la concesión minera.

De acuerdo a lo expuesto, consideramos que resulta más razonable la segunda, ya que la “vida probable del depósito” debería ser el factor más importante que determine del plazo de amortización y el método empleado, ya que ésta es calculada en función de

las reservas probadas y probables, las cuales además constituyen el dato técnicamente más cierto para estimar la cantidad de mineral que se podría explotar y durante cuánto tiempo. Sobre las reservas probables y probadas en una concesión minera, la Sociedad de Minería Petróleo y Energía⁹, ha dado la siguiente definición técnica en el Manual de aplicación práctica de las Normas Internacionales de Información Financiera en el Sector Minero, que pasamos a compartir:

DEFINICIÓN TÉCNICA DEL ESTIMADO DE LAS RESERVAS Y VALUACIÓN

Los recursos minerales de una empresa minera representan el activo más importante del negocio, *en función de los cuales se definirán las reservas probables y probadas del yacimiento, que a su vez serán base de estimación de la vida de la mina y de la cantidad de mineral a ser explotado. Sin la determinación de las reservas probables y probadas no es posible hablar de una empresa en marcha en el negocio minero.*

(Las negritas son nuestras).

Sobre esta última interpretación De la Vega Rengifo (2012), señala lo siguiente:

(...) en base a una interpretación teleológica del artículo 74 de la LGM, consideramos que el inicio de la amortización, deberá coincidir con el inicio de la etapa de explotación minera. Así ocurriría que sólo una vez que el titular de la actividad minera inicie la producción del yacimiento minero, se podrá iniciar la amortización del costo de la concesión minera.

Aclarando ello y habiéndonos introducido en la regulación de la amortización del valor de adquisición de la concesión minera en la LGM, procede analizar también el tratamiento tributario y financiero que ésta tiene, así como algunas variantes regulatorias que la norma tributaria ha establecido en casos especiales, pero que sin duda han sido objeto de interés para el titular de la concesión minera.

2.2 Amortización del valor de adquisición de la concesión minera y el mejor método para su determinación.

⁹ Ver el Manual de aplicación práctica de las Normas Internacionales de Información Financiera en el Sector Minero (2015).

2.2.1 Aplicación de la norma tributaria sobre “activos intangibles”

La regulación del Impuesto a la Renta hace una distinción entre los activos intangibles de duración ilimitada y aquellos intangibles de duración limitada (por ley o por naturaleza), prohibiendo la deducibilidad de los impuestos de los primeros y permitiendo la deducción de los segundos.

En este contexto, primero nos vamos a detener brevemente a analizar la deducibilidad tributaria del costo de adquisición de la concesión minera, para lo cual es necesario determinar si las éstas se encuentran o no dentro supuesto de aplicación del inciso g) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta, norma que a la letra dispone:

Artículo 44°.- No son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría:

g) La amortización de llaves, marcas, patentes, procedimientos de fabricación, juanillos y otros activos intangibles similares. Sin embargo, el precio pagado por activos intangibles de duración limitada, a opción del contribuyente, podrá ser considerado como gasto y aplicado a los resultados del negocio en un solo ejercicio o amortizarse proporcionalmente en el plazo de diez (10) años. La SUNAT previa opinión de los organismos técnicos pertinentes, está facultada para determinar el valor real de dichos intangibles, para efectos tributarios, cuando considere que el precio consignado no corresponda a la realidad. La regla anterior no es aplicable a los intangibles aportados, cuyo valor no podrá ser considerado para determinar los resultados. En el reglamento se determinarán los activos intangibles de duración limitada.

Como podemos observar, el citado inciso regula de manera preliminar la no deducibilidad de la amortización de ciertos activos intangibles que están vinculados a la propiedad industrial, como es el caso de las llaves, marcas, patentes, procedimientos de fabricación, juanillos, así como de “otros similares a estos último”; en estos términos podemos deducir que la norma se está refiriendo a aquellos activos intangibles que bajo la presunción de su duración también ilimitada estén relacionados a esos último conceptos. En consecuencia, en relación a la interpretación de este artículo, podemos concluir que la concesión minera no estaría incluida dentro del supuesto contemplado por la norma, ya que como sabemos ésta se trata más bien, de un intangible de naturaleza limitada.

De acuerdo a lo expuesto, se debe entender que los activos intangibles de duración limitada- sin distinción alguna- como la concesión minera están exceptuados de la prohibición de que trata el artículo citado; en consecuencia es correcto considerarlos tributariamente como gasto y deducirlos de los resultados del negocio en un solo ejercicio fiscal, o a opción del contribuyente, amortizarse de manera proporcional en un plazo diez años.

Por otro lado, sobre el valor de adquisición de la concesión minera, es importante precisar respecto a los casos en que **el precio pagado por la concesión se constituya por el aporte no dinerario al capital de la empresa transferente, éste también debe ser considerado dentro del importe amortizable regulado por el artículo 74° de la LGM.** Recordemos que el aporte no dinerario al capital de una empresa no es un acto a título gratuito, es decir no significa un desprendimiento ni disposición altruista de bienes sin expectativa de retribución económica alguna, sino que por el contrario, constituye una transferencia de bienes a título oneroso a través de la cual se emiten acciones, en esta dirección el valor de adquisición de la concesión es igual al valor de las acciones emitidas a favor de la empresa transferente como consecuencia del aporte.

Sin embargo, esta opinión no es compartida por la Administración Tributaria, quien mediante Resolución de Intendencia N° 015- 4- 13440-SUNAT ratifica el reparo hecho a una empresa respecto a la amortización de las concesiones mineras cargadas a resultados, por considerar que el artículo 44 inciso g) de la Ley del Impuesto a la Renta limita la amortización del valor de la concesión a aquellos casos en que se ha pagado por el intangible una suma de dinero, sin reconocer el valor pecuniario que existe en una emisión de acciones.

En torno a este tema el Tribunal Fiscal se ha pronunciado mediante Resolución N° 05732-5-2003, señalando que cuando la Ley General de Minería hace referencia a que *el valor de adquisición de las concesiones incluye el precio pagado o los gastos de petitorio*, no está excluyendo el supuesto de bienes transferidos como aporte, en cuyo caso “el precio pagado” es el valor del bien aportado consignado en el activo de la empresa y por el cual se emitió acciones. En esta línea, el Tribunal Fiscal refuerza la idea acerca de que no habría razón para diferenciar entre las concesiones mineras cuyos derechos fueron transferidos por venta de aquellas transferidas por aporte, pues en ambos casos:

- a. El intangible transferido en propiedad va a formar parte del activo de la empresa, esto es, como si el accionista hubiera aportado en dinero y con ello se hubiera adquirido el derecho a la concesión minera.
- b. Van a cumplir la misma finalidad, es decir permitir que se cumpla con el objetivo del negocio, el cual como se ha señalado tiene una duración limitada con el carácter agotable de los recursos.

En razón a lo expuesto, finalmente, el Tribunal Fiscal concluye que el valor de la concesión minera transferida como aporte es también deducible o amortizable, a pesar que la Ley de Impuesto a la Renta no lo permite respecto a los bienes intangibles aportados; decisión a la que abordó, luego de aplicar al caso en controversia, la LGM en observancia del Principio de Especialidad del Derecho. Sobre este último tema nos referiremos brevemente a continuación.

Que, en atención a lo dicho antes no queremos dejar de resaltar, respecto al tratamiento que la Ley del impuesto a la Renta dispone para la deducibilidad de los activos intangibles, que si bien la concesión minera es un intangible de duración limitada y podría – a primera vista- aplicársele a su amortización la Ley del Impuesto a la Renta; es primordial tener presente que en el Derecho existe el “Principio de Especialidad”, de acuerdo al cual para poder aplicar un régimen jurídico u otro, **debemos saber distinguir principalmente quien o quienes son los sujetos destinatarios de la norma**, porque es de acuerdo a las circunstancias particulares que en torno a ellos acontecen, que se ha regulado un régimen especial. Como consecuencia de ello, debe aplicarse la Ley General de Minería como norma especial que regula materia tributaria en cuanto atañe a los titulares de concesiones mineras, antes que la Ley del Impuesto a la Renta.

En relación a lo antes señalado, Zegarra Vilchez (2005)¹⁰ ha manifestado lo siguiente en referencia a lo resaltado por el Tribunal Fiscal en su Resolución N° 06346-2-2003¹¹ respecto cual debería ser la normativa tributaria aplicable en un caso particular

¹⁰ Zegarra Vélchez, J. (2005). Aplicación del “Principio de Especialidad” en las normas tributarias. *Revista IPDT*,(45), 113- 144.

relacionado al sector minero, o la contenida en la Ley General de Minería o aquella presentada por la Ley de Tributación Municipal:

El destinatario en la Ley General de Minería es el titular de la actividad minera. El destinatario en la Ley de Tributación Municipal es cualquier persona natural o jurídica propietaria.

De la comparación entre ambas normas surge que “el titular de la actividad minera” es más específico que “persona natural o jurídica”. El adjetivo calificativo “minera” le otorga el carácter especial.

En conclusión, se aplica la norma tributaria de la Ley General de Minería por ser más específica, en función del destinatario de la norma, al amparo del Principio de Especialidad en materia Tributaria; conclusión que podemos extrapolar también para dar solución a la disyuntiva entre aplicar la Ley General de Minería o la Ley del Impuesto a la Renta; superándose de esta manera el aparente conflicto normativo.

De otro lado pero también vinculado a nuestro análisis, es importante precisar que la amortización del valor de adquisición de las concesiones con convenios de estabilidad tiene un tratamiento distinto. Sobre el particular, Mendiola, Alfredo (2010) precisa:

Aquellos inversionistas en el sector minero que cuenten con convenio de estabilidad accederán a determinados beneficios respecto a la amortización del valor de las concesiones mineras y depreciación de inmuebles, maquinaria y equipo, entre los que podemos señalar los siguientes:

- a. La amortización del valor de adquisición de las concesiones (en el ejercicio o dentro del plazo establecido en la Ley del Impuesto a la Renta), de los gastos de exploración (en el ejercicio o a partir de dicho ejercicio) y de los gastos de desarrollo y preparación (entre 1 y 2 años).
- b. A su solicitud, la variación de la tasa de depreciación y poder ampliarla hasta un plazo de 20 años como máximo, previa comunicación a Sunat.

Por su parte el Artículo 12° del Reglamento de la Ley del Título Noveno de la Ley General de Minería, referido a las Garantías y Medidas de Promoción a la Inversión en la actividad minera¹², refiere que el plazo de amortización del valor de la concesión

¹² Publicado el 07 de junio de 1993 mediante Decreto Supremo N° 024-93-EM

minera se determinara en base a las reservas probadas y probables de la Unidad Económica administrativa (en adelante UEA), es decir, de todas las concesiones que la integran, y a la producción anual de ella, que no puede ser otra que la producción realmente obtenida (producción que resulta de sumar lo que producen todas las concesiones integrantes de la UEA).

2.2.2 Plazo de amortización del valor de adquisición de la concesión minera y el mejor método para su amortización en observancia de las Normas Internacionales de Información Financiera aplicadas en la práctica contable.

Hemos señalado ya en este trabajo que el referente para comenzar a amortizar el valor de adquisición de la concesión debe ser el inicio de la explotación del yacimiento minero y en este sentido el artículo 74° de la LGM no debería considerar como elemento decisivo para determinar ese momento - inicio de la amortización- la obtención de la producción mínima obligatoria, más aún cuando, como ya hemos dicho, la PMO es calculada en base a un criterio ajeno a las reservas probadas y probables encontradas en el yacimiento minero. En consecuencia, consideramos que el inicio de la amortización es una de las falencias que se pueden advertir de la lectura del mencionado artículo 74° de la LGM.

Asimismo, otro factor que también se ve afectado es la determinación del plazo de amortización de la concesión minera, el mismo que según esta norma deberá ser establecido por el titular de la concesión en base a la vida probable del depósito, sin embargo, la vida probable del depósito tiene como uno de los elementos fundamentales para su determinación – además de las reservas probadas y probables - a la PMO, cuyas falencias ya hemos comentado respecto al despropósito de su cálculo en base a la UIT por hectárea de la concesión. Pese a esto, es necesario también reforzar como es que se traduce la aplicación de la PMO - en los términos ya expuestos - a la fórmula que determina el plazo de amortización y para esto nos valdremos de un ejemplo, en el que expondremos el tratamiento tributario y el contable:

CASO

La empresa minera HABACUB celebra un contrato de transferencia de concesión, a través del cual adquiere en enero del 2019 una concesión minera por S/ 3,5000,000.00. Posteriormente en abril encuentra un yacimiento, el cual se dispone a explotar para lo cual realiza el respectivo estudio de factibilidad y finalmente se da inicio a la explotación en julio del 2019.

Nota: Considerando las Normas Internacionales de información Financiera, así como la importancia de armonizar la Ley General de Minería con las circunstancias fácticas que determinan el momento en que inicia la explotación, además de lo hallado como reservas probadas y probables de mineral para definir la vida real del yacimiento; el titular de la concesión fijo un plazo amortizable de 6 años.

Sobre este caso haremos un breve análisis básicamente desde un enfoque contable aplicando las Normas Internacionales de Información Financiera aplicadas por gran parte las compañías mineras:

En principio, de acuerdo a las Normas Internacionales de Información financiera (NIIF) en el sector minero, el “Manual de aplicación práctica de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) en el sector minero” (2015), publicado por la Sociedad Nacional de Minería petróleo y Energía, sobre el tratamiento tributario de la amortización del valor de la concesión minera, señala:

La NIIF 1, se aplica cuando una compañía minera prepara sus estados financieros de acuerdo con las NIIF, esta información contiene una revelación explícita y sin reservas acerca del cumplimiento con las NIIF; sin embargo la NIIF 1 también se pueden aplicar cuando una compañía minera anteriormente:

- a) Preparó los estados Financieros de acuerdo con las NIIF por razones internas, pero no están disponibles para usuarios externos.
- b) Preparó una declaración consolidada según las NIIF, pero no ha preparado los Estados Financieros completos.
- c) No preparó Estados Financieros.
- d) Una compañía minera debe aplicar la NIIF 1 cuando prepara el informe interno para cualquier periodo que sea parte del año, incluido en los primeros estados financieros preparados de acuerdo con las NIIF.

Sin embargo, en cuanto al reconocimiento del valor de la concesión minera en los Estados Financieros, es importante señalar que su tratamiento contable, según el Marco Normativo de acuerdo a las NIIF dependerá de lo siguiente:

- a) Si el titular de la actividad minera ha obtenido la concesión mediante un petitorio.

- b) Si el titular de la actividad minera ha obtenido la concesión mediante una opción de transferencia, o
- c) Si el titular de la actividad minera se ha sustituido en todos los derechos y obligaciones del titular de la concesión mediante un contrato de cesión.
- d) Como premisa y regla general, las inversiones en propiedades mineras están excluidas del alcance de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 16, “Propiedad, Planta y Equipo”.

Para los casos, en los que el titular de la actividad minera ha obtenido la concesión minera mediante petitorio o mediante una opción de transferencia, es de aplicación la NIIF 6, “Exploración y Evaluación de Recursos Minerales”.

De acuerdo al párrafo 9 de la NIIF 6, la adquisición del derecho de exploración es un desembolso que puede incluirse en la valoración inicial de los activos para exploración y evaluación, por su parte, el párrafo 8 de la NIIF 6 establece que los activos para exploración y evaluación se medirán por su costo. En este sentido, el reconocimiento inicial implica la clasificación de estos desembolsos como activos tangibles o intangibles.

Asimismo, conforme el párrafo 16 de la NIIF 6 algunos activos para exploración y evaluación, como el caso de los derechos de perforación y las concesiones mineras, se tratan como intangibles, así luego del reconocimiento inicial, la entidad aplicará el modelo del costo o el modelo de la revaluación a los activos para exploración y evaluación.

De esta manera, en el caso de las concesiones mineras, las que se reconocen como activos intangibles, se aplicara el modelo del costo (costo menos amortización acumulada y pérdidas por deterioro del valor), contenido en la NIC 38, “Activos Intangibles” y por tanto, *“el importe amortizable de los activos intangibles con vida útil finita se distribuirá sobre una base sistemática durante su vida útil, iniciándose la amortización cuando el activo esté disponible para su utilización”*.

Entonces del análisis de las disposiciones señaladas contenidas en las Normas Internacionales de Información Financiera y del análisis sistemático de las mismas, queda claro que conforme al párrafo 12 de la NIIF 6 una vez que la empresa HABACUB ha reconocido a la concesión minera como un intangible, deberá aplicar el modelo del costo, de acuerdo al cual, la NIC 38 indica en su párrafo 74 que para la contabilización del valor

de adquisición de este intangible se deberá deducir la amortización acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor.

Ahora bien, en vista que la **vida útil del intangible** es un factor determinante a tomar en cuenta para decidir el método de amortización, es preciso mencionar que:

1.- Respecto a aquellos intangibles de vida útil finita como es el caso de la concesión minera- de acuerdo a la interpretación del párrafo 88 de la NIC 38- el plazo de duración se deberá fijar en base al número de unidades productivas u otros factores “similares” a través de los cuales pueda determinarse la vida útil de la concesión; en este sentido si queremos alinearnos con la LGM de minería, el factor “productividad” se podrá medir considerando las reservas probables y probadas.

2.- Respecto a la amortización de la concesión, el párrafo 97 de la NIC 38 señala a la letra lo siguiente:

(...) El método de amortización utilizado reflejará el patrón de consumo esperado por parte de la entidad respecto de los beneficios económicos futuros derivados del activo. **Si este patrón no pudiera ser determinado de forma fiable, se adoptará el método lineal de amortización.** El cargo por amortización de cada período se reconocerá en el resultado del periodo, a menos que otra Norma permita o exija que dicho importe se incluya en el importe en libros de otro activo. (Las negritas y el subrayado son nuestros).

Como podemos notar del texto de la NIC 38, el método por unidades producidas parecería ser el que más puede ayudar al titular de la concesión a seguir un “patrón de consumo de producción” – tal vez por esta razón este método es el más utilizado en la práctica contable al amortizar una concesión minera- sin embargo es preciso hacer un análisis adicional dentro del ya mencionado contenido normativo financiero.

Según el Manual de aplicación práctica de las Normas Internacionales de Información Financiera (2015), la NIC 16 no es aplicable a las inversiones en propiedades mineras, pero sí en lo referente a los métodos de depreciación, entre los cuales tenemos:

- a) Línea recta: Cargos anuales de igual monto calculados sobre la vida útil del activo.

- b) Depreciación decreciente: Cargos mayores al inicio que luego decrecen (menores) sobre la vida útil del activo.
- c) Unidades de producción: El cargo de la depreciación refleja el patrón de producción sobre la vida útil del activo.

Sin embargo, señala también que cuando la base de depreciación o amortización del activo (sea este tangible o intangible) es la vida útil de la mina, generalmente para el caso de construcciones permanentes o inversiones en desarrollo, es necesario determinar lo siguiente:

- a) Reservas probadas y probables: La cantidad-expresada en toneladas métricas-de mineral que ha sido medido o indicado y que se espera sea explotado en el futuro en condiciones económicas viables.
- b) Planes de producción y capacidad de mina y capacidad de planta: La cantidad anual de mineral extraído de mina con cargo a las reservas probadas y probables, y que posteriormente será beneficiado en la planta de tratamiento. Regularmente, los programas de producción de mina basados en la capacidad de planta, de manera tal que se beneficia a todo el material extraído. En ocasiones se mantiene un stock pile como previsión o para facilitar la mezcla.
- c) Cálculo de la vida útil de la mina: Una vez que se han determinado las reservas probadas y probables, así como los programas anuales de minado y beneficio de mineral, la vida útil de la mina puede ser calculada dividiendo la cantidad de material incluido en las reservas probadas y probables entre la producción anual de la mina.

Por lo tanto, finalmente podemos llegar a colegir del análisis de estas normativas que los plazos de amortización de la concesión minera, no contemplan para efectos de la amortización de la concesión las unidades producidas, ***sin embargo se menciona que normalmente existen planes de producción y capacidad de planta que ya determinan aproximaciones más exactas de la capacidad de producción probadas y probables, que dejan a un lado la producción mínima como una estimación referencial***; ya que como es de conocimiento, cada vez más las capacidades y el esfuerzo del titular minero apuntan a crear esfuerzos para que en el tiempo los plazos de amortización sean menos largos y logre recuperar su inversión.

Ahora bien, algunos podrán decir, que los principios de contabilidad cumplen un rol complementario en materia tributaria; sin embargo como bien sabemos existen ya varios pronunciamientos del Tribunal Fiscal, que han remitido a los principios contables generalmente aceptados, entre otras razones porque de acuerdo al caso concreto, habrán situaciones que por especialidad técnica, se encuentran fundamentadas en normas corrientes de uso contable exigidas también por instituciones públicas controladoras como la SUNAT , por ejemplo en el caso de la presentación de los estados financieros acordes con las NIIF o la SMV para el caso de la exigencia de estados financieros auditados a ciertas compañías.

Por lo tanto, aunque en algunos casos respecto a la aplicación de las normas de naturaleza contable o financiera a la casuística particular nacional, la doctrina esté dividida, como ya hemos dicho existen fallos del Tribunal Fiscal que respaldaron la intervención del ámbito contable en lo impositivo. Motivo el cual creemos que en el caso de la amortización del valor de la concesión minera, los aportes de la contabilidad claramente son valiosos.

En base a lo ya expuesto en el caso evaluado sobre el tratamiento contable; continuaremos con la evaluación del tratamiento dispensado a la amortización de la concesión minera en la LGM, no sin antes extraer de la norma aquellos factores que intervienen en la fórmula dispuesta por el artículo 74° de la LGM para la determinación del plazo de amortización:

Fórmula N° 1

Inicio de la Amortización = A partir del cumplimiento de la PMO de acuerdo a ley

Fórmula N° 2

Plazo de Amortización = En base a la VIDA PROBABLE DEL DEPÓSITO (VPD)

Fórmula N° 3

$$VPD = \frac{\text{RESERVAS PROBADAS Y PROBABLES}}{PMO}$$

Por tanto, tal y como se encuentra redactado el artículo 74° de la LGM, la cuota anual de amortización vendría a estar dada de la siguiente manera:

Fórmula N° 4

$$\text{CUOTA ANUAL DE AMORTIZACIÓN} = \frac{\text{VALOR DE ADQUISICIÓN DE LA CONCESIÓN}}{\text{VIDA ÚTIL}}$$

Nota: Cantidad de dinero en soles producida por año

Como se puede observar, se ha obviado precisar cuál sería el método de amortización a utilizar, sin embargo el Tribunal Fiscal ha señalado en su Resolución 12603-8-2011 que de acuerdo al texto del artículo 74° de la LGM, es el método lineal aquel que debe ser aplicado, ya que, a pesar de no haberse indicado de manera expresa en la norma, debería advertirse su utilización implícitamente por la forma en que ésta ha sido redactada, principalmente en lo que respecta a los criterios utilizados para calcular la vida útil del yacimiento y la participación de este último factor en la construcción de la ecuación para determinar la “amortización de la concesión”; aspecto sobre el cual, comentaremos a continuación tomando como punto de referencia las fórmulas enunciadas arriba.

Como se puede notar de la fórmula n° 4 “Cuota anual de Amortización” -extraída del texto del artículo 74° de la LGM- obedece al desarrollo de un método de amortización lineal, ya que si el denominador de esa ecuación *vida útil*, entonces se obtendrá el tiempo en que el yacimiento puede estar produciendo mineral. Ahora bien, en el caso de nuestra LGM la *vida útil* se calcula en base a las reservas probadas y probables y a la PMO, lo que no permite una amortización considere la capacidad productiva del yacimiento minero y de esta manera refleje de manera con certibilidad el agotamiento del mismo.

De esta manera, se produce una capitalización del valor de la concesión minera y de darse inicio a la etapa productiva en el momento de encontrar mineral, éste es amortizado de acuerdo al método de línea recta. Por lo tanto, el resultado final de la ecuación “Cuota anual de Amortización” será una amortización de valor constante, en la que, al no haberse considerado la capacidad productiva del yacimiento, tampoco expresará el agotamiento de la mina.

Comparación entre el uso del método de línea recta y la metodología planteada en función a las Unidades Producidas y las variantes en la determinación de la Vida

Probable del Depósito (VPD)

Amortización en base al método de Línea Recta planteada en la RTF 12603-8-2011

<u>Reservas probadas y probables</u> PMO	$\frac{5,712,367.00}{X}$
Cálculo de la PMO (N° de Hectáreas x \$ 100)	$X = 5,400 \times \$ 100$ $X = 540,000$
PLAZO DE AMORTIZACIÓN: <u>Reservas probadas y probables</u> PMO	$X = \frac{5,712,367.00}{540,000}$ $X = 10.57$ $X = 10 \text{ años } 6 \text{ meses}$
% de Amortización Anual Calculada en función a la PMO	$X = \frac{100}{10,58}$ $X = 9,5\%$
<u>VALOR PAGADO POR LA CONCESIÓN</u> VIDA ÚTIL (VPD) (CUOTA ANUAL DE AMORTIZACIÓN)	$\frac{468,610,000.00}{10,57}$ $= 44,292,061$

Metodología planteada en función a las Unidades Producidas y las variantes en la determinación de la Vida Probable del Depósito (VPD)

<u>VALOR PAGADO POR LA CONCESIÓN</u> VPD	<u>VALOR PAGADO POR LA CONCESIÓN</u> Reservas probadas y probables
VPD = <u>Reservas probadas y probables</u> PMO	$X = \frac{468,610,000.00}{5,712,367.00 \text{ onz}}$
VPD = Reservas Probadas y Probables	

(Ton)	X= \$ 82.03 por Onz. Toy de Au
<u>VALOR PAGADO POR LA CONCESIÓN</u> Reservas probadas y probables	(Monto de amortización por c/ Onza de Oro producida)
PLAZO DE AMORTIZACIÓN:	X= $\frac{5,712,367.00}{800,000}$
<u>Reservas probadas y probables</u> PRODUCCIÓN REAL ANUAL	X= 7.14
(Capacidad Productiva Promedio Anual en onzas)	X= 7 años 1 meses

Nota para ambos cuadros: La LGM de minería vigente en el 2011, disponía el cálculo de la PMO en base al n° de hectáreas y un importe en dólares, para el caso concreto \$ 100 por hectárea.

2.2.3 Momento en el que debería nacer el derecho a Amortizar la concesión minera y su armonización con el rol que cumple la PMO. Adecuaciones a la Ley General de Minería que se postulan al respecto.

Después de haber evaluado las distorsiones que surgen a partir del empleo de la PMO en la fórmula por la que se determina el plazo de amortización de la concesión de acuerdo a como actualmente se encuentra redactado el artículo 74° de la LGM, consideramos que lo más adecuado será limitar el rol que hasta el momento ha venido cumpliendo la PMO en su relación con la concesión minera para los efectos de su amortización.

En este sentido, somos de la idea que la Producción Mínima Obligatoria no debería tomarse en cuenta como un factor en base al cual se calcule la vida probable del depósito o se determine el plazo de amortización; debiendo entonces calcularse el plazo de amortización de acuerdo a la relación entre las Reservas Probables y Probadas y la Producción Real Anual.

Por lo tanto, la ecuación para determinar la Vida Probable del Depósito (VDP), ya sin la PMO como parte del denominador quedaría de la siguiente manera:

$$\text{VPD} = \frac{\text{RESERVAS PROBADAS Y PROBABLES}}{\text{PRODUCCIÓN REAL ANUAL}}$$

Sin embargo, aún falta definir a partir de qué momento se “gatilla” el derecho a amortizar la concesión, es decir cuál es el instante en que el titular de la concesión debería considerar como “hito” para dar inicio a la amortización. Al respecto, postulamos que la amortización debería iniciarse – así como lo señala el artículo 74° de la LGM vigente- a partir del cumplimiento de la Producción Mínima Obligatoria; pero es importante precisar que, con el propósito de armonizar la forma en que se ha postulado este inicio de la amortización en el 74° de la LGM con la metodología empleada para el cálculo de la Producción mínima obligatoria en el artículo 38° de la LGM, postulamos que deberían impulsarse la adecuación ambos artículos de la Ley General de Minería en el siguiente sentido:

Artículo 74°

Dice:

El valor de adquisición de las concesiones, se amortizará a partir del ejercicio en que de acuerdo a ley corresponda cumplir con la obligación de producción mínima (...).

Debe decir:

El valor de adquisición de las concesiones, se amortizará a partir del ejercicio en que se cumpla con la obligación de producción mínima (...).

Las negritas son nuestras

Artículo 38°

En el caso del artículo 38° de la Ley General de Minería, actualmente regula una PMO en base a elementos totalmente desvinculados con la vida real del yacimiento - cómo es el caso de la UIT vigente y la extensión territorial de la concesión-; situación distinta a la regulada por el antiguo Decreto Ley N° 18880, Ley General de Minería (3 de octubre de 1971), durante cuya vigencia también al igual que hoy se mantenía un Sistema de Concesiones Mineras Unificado en el que confluían las actividades exploración y explotación en una sola concesión minera- como ya lo hemos mencionado en el primer capítulo de este trabajo- sin embargo la PMO estaba definida en otro sentido.

Al respecto, consideramos que la PMO no debió haberse determinado de la forma en que se postula en el artículo 38° de la norma sectorial vigente, sino que más bien debió

haberse realizado para su medición un ajuste, actualizando a la fórmula “porción de la reserva hallada” contenida en el artículo 92° del antiguo Decreto Legislativo 109°, dispositivo en el cual la PMO está calculada en base a una porción de las reservas contenidas en la concesión o Unidad Económica Administrativa; conforme se puede notar en su texto, citado a continuación a la letra:

Artículo 92.- La producción mínima anual obligatoria **corresponderá a una parte de la reserva de minerales contenida en una concesión** o unidad económico-administrativa, y se regirá por la siguiente escala:

A. Para minerales metálicos no ferrosos

Reservas de Mineral (Millones de Toneladas. Métricas)	Producción Mínima Exigible al Año (Toneladas Métricas)
Menos de 10	1/15 de la Reserva
10 a 20	1/20 de la reserva pero no menos de 670,000
20 a 50	1/30 de la reserva pero no menos de 1'000,000
50 a 100	1/40 de la reserva pero no menos de 1'670,000
100 a más	1/60 de la reserva pero no menos de 2'500,000

B. Para yacimientos de carbón, hierro y mineral no metálicos

Reservas de Mineral (Millones de Toneladas. Métricas)	Producción Mínima Exigible al Año (Toneladas Métricas)
Menos de 10	1/25 de la reserva

10 a 20	1/35 de la reserva pero no menos de 400,000
20 a 50	1/50 de la reserva pero no menos de 575,000
50 a 100	1/70 de la reserva pero no menos de 1'000,000
100 a más	1/100 de la reserva pero no menos de 1'430,000

(Las negritas son nuestro). 50 % límite de los ingresos

Por lo expuesto, considerando principalmente el propósito de armonizar ambos dispositivos integrantes de una misma norma y por supuesto con la finalidad de conseguir que ambos adquieran sentido a partir de su vinculación con vida real del yacimiento, es que planteamos la modificación del artículo 38° de la LGM, disponiéndose la incorporación de un primer párrafo similar al primer párrafo del artículo 92° del antiguo Decreto legislativo 109°, de acuerdo al cual la PMO corresponda a una porción de las reservas de minerales contenidas en el yacimiento. Así las cosas, necesariamente deberá excluirse del artículo 38° de la LGM su segundo párrafo en el que se hace mención a la UIT y a la extensión de la concesión como elementos empleados para su cálculo.

Por último, como ya hemos mencionado para **fijar el cálculo de la PMO en base a las reservas de mineral**, actualizando la fórmula “porción de la reserva hallada” contenida en el artículo 92° del antiguo Decreto Legislativo 109°, **de acuerdo a volúmenes de producción promedio que deberán ser regulados mediante Decreto Supremo que el Ministerio de Energía y Minas apruebe.** **2.2 Aplicación de la norma tributaria sobre “activos intangibles”**

La regulación del Impuesto a la Renta hace una distinción entre los activos intangibles de duración ilimitada y aquellos intangibles de duración limitada (por ley o por naturaleza), prohibiendo la deducibilidad de los impuestos de los primeros y permitiendo la deducción de los segundos.

En este contexto, primero nos vamos a detener brevemente a analizar la deducibilidad tributaria del costo de adquisición de la concesión minera, para lo cual es necesario

determinar si las éstas se encuentran o no dentro supuesto de aplicación del inciso g) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta, norma que a la letra dispone:

Artículo 44°.- No son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría:

g) La amortización de llaves, marcas, patentes, procedimientos de fabricación, juanillos y otros activos intangibles similares. Sin embargo, el precio pagado por activos intangibles de duración limitada, a opción del contribuyente, podrá ser considerado como gasto y aplicado a los resultados del negocio en un solo ejercicio o amortizarse proporcionalmente en el plazo de diez (10) años. La SUNAT previa opinión de los organismos técnicos pertinentes, está facultada para determinar el valor real de dichos intangibles, para efectos tributarios, cuando considere que el precio consignado no corresponda a la realidad. La regla anterior no es aplicable a los intangibles aportados, cuyo valor no podrá ser considerado para determinar los resultados. En el reglamento se determinarán los activos intangibles de duración limitada.

Como podemos observar, el citado inciso regula de manera preliminar la no deducibilidad de la amortización de ciertos activos intangibles que están vinculados a la propiedad industrial, como es el caso de las llaves, marcas, patentes, procedimientos de fabricación, juanillos, así como de “otros similares a estos último”; en estos términos podemos deducir que la norma se está refiriendo a aquellos activos intangibles que bajo la presunción de su duración también ilimitada estén relacionados a esos último conceptos. En consecuencia, en relación a la interpretación de este artículo, podemos concluir que la concesión minera no estaría incluida dentro del supuesto contemplado por la norma, ya que como sabemos ésta se trata más bien, de un intangible de naturaleza limitada.

De acuerdo a lo expuesto, se debe entender que los activos intangibles de duración limitada- sin distinción alguna- como la concesión minera están exceptuados de la prohibición de que trata el artículo citado; en consecuencia es correcto considerarlos tributariamente como gasto y deducirlos de los resultados del negocio en un solo ejercicio fiscal, o a opción del contribuyente, amortizarse de manera proporcional en un plazo diez años.

Por otro lado, sobre el valor de adquisición de la concesión minera, es importante precisar respecto a los casos en que **el precio pagado por la concesión se constituya por el aporte no dinerario al capital de la empresa transferente, éste también debe ser considerado dentro del importe amortizable regulado por el artículo 74° de la LGM.** Recordemos que el aporte no dinerario al capital de una empresa no es un acto a título gratuito, es decir no significa un desprendimiento ni disposición altruista de bienes sin expectativa de retribución económica alguna, sino que por el contrario, constituye una transferencia de bienes a título oneroso a través de la cual se emiten acciones, en esta dirección el valor de adquisición de la concesión es igual al valor de las acciones emitidas a favor de la empresa transferente como consecuencia del aporte.

Sin embargo, esta opinión no es compartida por la Administración Tributaria, quien mediante Resolución de Intendencia N° 015- 4- 13440-SUNAT ratifica el reparo hecho a una empresa respecto a la amortización de las concesiones mineras cargadas a resultados, por considerar que el artículo 44 inciso g) de la Ley del Impuesto a la Renta limita la amortización del valor de la concesión a aquellos casos en que se ha pagado por el intangible una suma de dinero, sin reconocer el valor pecuniario que existe en una emisión de acciones.

En torno a este tema el Tribunal Fiscal se ha pronunciado mediante Resolución N° 05732-5-2003, señalando que cuando la Ley General de Minería hace referencia a que *el valor de adquisición de las concesiones incluye el precio pagado o los gastos de petitorio*, no está excluyendo el supuesto de bienes transferidos como aporte, en cuyo caso “el precio pagado” es el valor del bien aportado consignado en el activo de la empresa y por el cual se emitió acciones. En esta línea, el Tribunal Fiscal refuerza la idea acerca de que no habría razón para diferenciar entre las concesiones mineras cuyos derechos fueron transferidos por venta de aquellas transferidas por aporte, pues en ambos casos:

- c. El intangible transferido en propiedad va a formar parte del activo de la empresa, esto es, como si el accionista hubiera aportado en dinero y con ello se hubiera adquirido el derecho a la concesión minera.
- d. Van a cumplir la misma finalidad, es decir permitir que se cumpla con el objetivo del negocio, el cual como se ha señalado tiene una duración limitada con el carácter agotable de los recursos.

En razón a lo expuesto, finalmente, el Tribunal Fiscal concluye que el valor de la concesión minera transferida como aporte es también deducible o amortizable, a pesar

que la Ley de Impuesto a la Renta no lo permite respecto a los bienes intangibles aportados; decisión a la que abordó, luego de aplicar al caso en controversia, la LGM en observancia del Principio de Especialidad del Derecho. Sobre este último tema nos referiremos brevemente a continuación.

Que, en atención a lo dicho antes no queremos dejar de resaltar, respecto al tratamiento que la Ley del impuesto a la Renta dispone para la deducibilidad de los activos intangibles, que si bien la concesión minera es un intangible de duración limitada y podría – a primera vista- aplicársele a su amortización la Ley del Impuesto a la Renta; es primordial tener presente que en el Derecho existe el “Principio de Especialidad”, de acuerdo al cual para poder aplicar un régimen jurídico u otro, **debemos saber distinguir principalmente quien o quienes son los sujetos destinatarios de la norma**, porque es de acuerdo a las circunstancias particulares que en torno a ellos acontecen, que se ha regulado un régimen especial. Como consecuencia de ello, debe aplicarse la Ley General de Minería como norma especial que regula materia tributaria en cuanto atañe a los titulares de concesiones mineras, antes que la Ley del Impuesto a la Renta.

En relación a lo antes señalado Zegarra Vilchez (2005)¹³, se ha manifestado en referencia a la normativa tributaria contenida en la Ley General de Minería, respecto de aquella regulada por la Ley de Tributación Municipal, a propósito de lo resaltado por el Tribunal Fiscal en su Resolución N° 06346-2-2003¹⁴ sobre la aplicación la Ley General de Minería como norma especial, llegando a conclusiones que bien podríamos extrapolar al paralelismo comparativo entre aquella y la Ley del Impuesto a la Renta; así ha comentado:

El destinatario en la Ley General de Minería es el titular de la actividad minera. El destinatario en la Ley de Tributación Municipal es cualquier persona natural o jurídica propietaria.

¹³ Zegarra Vilchez, J. (2005). Aplicación del “Principio de Especialidad” en las normas tributarias. *Revista IPDT*,(45), 113- 144.

De la comparación entre ambas normas surge que “el titular de la actividad minera” es más específico que “persona o jurídica”. El adjetivo calificativo “minera” le otorga el carácter especial.

En conclusión, se aplica la norma tributaria de la Ley General de Minería por ser más específica, en función del destinatario de la norma, al amparo del Principio de Especialidad en materia Tributaria, superándose el aparente conflicto normativo.

De otro lado pero vinculado a nuestro análisis, es importante precisar que la amortización del valor de adquisición de las concesiones con convenios de estabilidad tiene un tratamiento distinto. Así lo expone también, Mendiola, Alfredo (2010) al precisar:

Aquellos inversionistas en el sector minero que cuenten con convenio de estabilidad accederán a los siguientes beneficios respecto a la amortización del valor de las concesiones mineras y depreciación de inmuebles, maquinaria y equipo:

- c. La amortización del valor de adquisición de las concesiones (en el ejercicio o dentro del plazo establecido en la Ley del Impuesto a la Renta), de los gastos de exploración (en el ejercicio o a partir de dicho ejercicio) y de los gastos de desarrollo y preparación (entre 1 y 2 años).
- d. A su solicitud, la variación de la tasa de depreciación y poder ampliarla hasta un plazo de 20 años como máximo, previa comunicación a Sunat.

Por su parte el Artículo 12° del Reglamento de la Ley del Título Noveno de la Ley General de Minería, referido a las Garantías y Medidas de Promoción a la Inversión en la actividad minera¹⁵, refiere que el plazo de amortización del valor de la concesión *minera* se determinara en base a las reservas probadas y probables de la Unidad Económica administrativa (en adelante UEA), es decir, de todas las concesiones que la integran, y a la producción anual de ella, que no puede ser otra que la producción realmente obtenida (producción que resulta de sumar lo que producen todas las concesiones integrantes de la UEA).

Por otro lado, de acuerdo a las Normas Internacionales de Información financiera (NIIF) en el sector minero según, el “Manual de aplicación práctica de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) en el sector minero” (2015), publicado

¹⁵ Publicado el 07 de junio de 1993 mediante Decreto Supremo N° 024-93-EM

por la Sociedad Nacional de Minería petróleo y Energía, sobre el tratamiento tributario de la amortización del valor de la concesión minera, dice:

La NIIF 1, se aplica cuando una compañía minera prepara sus estados financieros de acuerdo con las NIIF, esta información contiene una revelación explícita y sin reservas acerca del cumplimiento con las NIIF; sin embargo, la NIIF 1 también se pueden aplicar cuando una compañía minera anteriormente:

- e) Preparo los estados Financieros de acuerdo con las NIIF por razones internas, pero no están disponibles para usuarios externos.
- f) Preparo una declaración consolidada según las NIIF, pero no ha preparado los Estados Financieros completos,
- g) No preparó Estados Financieros.
- h) Una compañía minera debe aplicar la NIIF 1 cuando prepara el informe interno para cualquier periodo que sea parte del año, incluido en los primeros estados financieros preparados de acuerdo con las NIIF.

Sin embargo, en cuanto al reconocimiento del valor de la concesión minera en los Estados Financieros, es importante señalar que su tratamiento contable, según el Marco Normativo de acuerdo a las NIIF dependerá de lo siguiente:

- e) Si el titular de la actividad minera ha obtenido la concesión mediante un petitorio
- f) Si el titular de la actividad minera ha obtenido la concesión mediante una opción de transferencia, o
- g) Si el titular de la actividad minera se ha sustituido en todos los derechos y obligaciones del titular de la concesión mediante un contrato de cesión.
- h) Como premisa y regla general, las inversiones en propiedades mineras están excluidas del alcance de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 16, “Propiedad, Planta y Equipo”.

Para los casos, en los que el titular de la actividad minera ha obtenido la concesión minera mediante petitorio o mediante una opción de transferencia, es de aplicación la NIIF 6, “Exploración y Evaluación de Recursos Minerales”.

De acuerdo al párrafo 9 de la NIIF 6, la adquisición del derecho de exploración es un desembolso que puede incluirse en la valoración inicial de los activos para exploración y evaluación, por su parte, el párrafo 8 de la NIIF 6 establece que los activos para exploración y evaluación se medirán por su costo. Este reconocimiento inicial implica la clasificación de estos desembolsos como activos tangibles o intangibles.

Conforme el párrafo 16 de la NIIF 6 algunos activos para exploración y evaluación, como el caso de los derechos de perforación y las concesiones mineras, se tratan como intangibles, así luego del reconocimiento inicial, la entidad aplicará el modelo del costo o el modelo de la revaluación a los activos para exploración y evaluación.

De esta manera, en el caso de las concesiones mineras, las que se reconocen como activos intangibles, se aplicara el modelo del costo (costo menos amortización acumulada y pérdidas por deterioro del valor), contenidos en la NIC 38, “Activos Intangibles” y por tanto, *“el importe amortizable de los activos intangibles con vida útil finita se distribuirá sobre una base sistemática durante su vida útil, iniciándose la amortización cuando el activo esté disponible para su utilización”*.

Razonamiento teórico normativo sobre la base de las Normas de Información Financiera (NIIF)

Según el Manual de aplicación práctica de las Normas Internacionales de Información Financiera (2015), la NIC 16 no es aplicable a las inversiones en propiedades mineras, pero si a lo referente a depreciación donde se utiliza los métodos de depreciación siguientes:

- d) Línea recta: Cargos anuales de igual monto calculados sobre la vida útil del activo.
- e) Depreciación decreciente: Cargos mayores al inicio que luego decrecen (menores) sobre la vida útil del activo.
- f) Unidades de producción: El cargo de la depreciación refleja el patrón de producción sobre la vida útil del activo.

Sin embargo señala también que cuando la base de depreciación o amortización del activo (sea este tangible o intangible) es la vida útil de la mina, generalmente para el

caso de construcciones permanentes o inversiones en desarrollo, es necesario determinar lo siguiente:

- d) Reservas probadas y probables: La cantidad-expresada en toneladas métricas-de mineral que ha sido medido o indicado y que se espera sea explotado en el futuro en condiciones económicas viables.
- e) Planes de producción y capacidad de mina y capacidad de planta: La cantidad anual de mineral extraído de mina con cargo a las reservas probadas y probables, y que posteriormente será beneficiado en la planta de tratamiento. Regularmente, los programas de producción de mina basados en la capacidad de planta, de manera tal que se beneficia a todo el material extraído. En ocasiones se mantiene un stock pile como previsión o para facilitar la mezcla.
- f) Cálculo de la vida útil de la mina: Una vez de haber determinado las reservas probadas y probables, así como los programas anuales de minado y beneficio de mineral, la vida útil de la mina puede ser calculada dividiendo la cantidad de material incluido en las reservas probadas y probables entre la producción anual de la mina.

De estas normativas coligen que los plazos de amortización de la concesión minera, no contemplan para efectos de la amortización de la concesión las unidades producidas, sin embargo, se menciona que normalmente existen planes de producción y capacidad de planta que ya determinan aproximaciones más exactas de la capacidad de producción probadas y probables, que dejan a un lado a la producción mínima como una estimación referencial. Las capacidades y el esfuerzo del titular minero lógicamente apuntan a crear esfuerzos para que en el tiempo los plazos de amortización sean menos largos.

CAPÍTULO III: VISIÓN COMPARADA DE LA AMORTIZACIÓN DE LA CONCESIÓN MINERA

3.1 Referencias a la ley chilena que norma la forma en que debe amortizarse el valor de los yacimientos mineros.

Dentro de Latinoamérica las legislaciones mineras han sufrido sendas modificaciones, siendo la normativa chilena- de aquellas que aún están vigentes- la pionera entre todas las demás, especialmente por su promoción de la intervención del sector privado en la minería.

Esto quiere decir que la ausencia de cambios normativos desde los años ochenta en la legislación chilena, le ha otorgado una reconocida seguridad jurídica al sector minero de este país, logrando hacerse cada vez más atractivo ante la mirada de la inversión extranjera¹⁶; esto definitivamente ha constituido un factor determinante del crecimiento que ha tenido Chile en sus inversiones.

En esta línea de pensamiento, es imprescindible considerar los **Factores que influyen en la decisión de exploración de los inversionistas mineros a nivel internacional; respecto de los cuales** Mendiola, Alfredo (et. al. 2010)¹⁷, dice:

El Instituto Fraser en base a encuestas cuantificadas realizadas a empresas vinculadas con la actividad de exploración ha identificado los siguientes factores que influyen en las decisiones de los inversionistas:

- a) **La incertidumbre en las regulaciones**
- b) Duplicidad de esfuerzo
- c) Las regulaciones ambientales
- d) Las áreas protegidas
- e) Incertidumbre por tierras reclamadas

¹⁶ Circunstancias que de acuerdo a la publicación *Situación de la minera en Chile* de la Fundación Terrán, se debe a que las normas de concesiones mineras es una ley orgánica constitucional y que por lo tanto su modificación o derogación requiere de altos quórum en el parlamento, lo que hace muy difícil introducir cambios en esta materia.

¹⁷ Alfredo Mendiola, Omar Dávila, Martín Herrera, Ninoska Luján, Rosalía Muñoz (et. al. 2010). *Marco normativo y generación de valor en empresas mineras: análisis comparativo entre el Perú y Chile*. Ediciones ESAN.

- f) La estabilidad jurídica y el régimen tributario
- g) Inversión en infraestructura
- h) Regulaciones laborales
- i) Estabilidad política
- j) Acuerdos socioeconómicos
- k) El potencial minero asumiendo las regulaciones actuales
- l) El potencial minero asumiendo que no hay restricciones en el uso de la tierra.

Es necesario resaltar que, de acuerdo a resultados obtenidos, Chile tiene una mejor percepción respecto del potencial y de los factores que alientan la inversión de manera más favorable respecto del Perú, que ha ido mejorando en los últimos años, según el Índice de Potencial de Políticas al 2009 en un 52%. Sin embargo, cabe indicar, que el Perú cuenta con mayor potencial minero debido a que cuenta con reservas polimetálicas, teniendo una mejor posición en el mundo como productor principal. (Las negritas y el subrayado son nuestros).

En este país, el Estado tiene el dominio absoluto, inalienable e imprescriptible de todas las minas, estando los particulares autorizados a solicitar la concesión minera de conformidad con el art. 1 del Decreto Ley 600 - Estatuto de la Inversión Extranjera-, sin embargo, es el Poder Judicial el que constituye las concesiones mineras a través de una sentencia, a diferencias de lo que sucede en el Perú, en el que existe una autoridad administrativa gubernativa.

Una vez constituida la concesión minera, el concesionario es titular de un derecho real e inmueble por el cual tiene la facultad de explorar o explotar el espacio concesionado; lo que quiere decir que existen dos tipos de concesiones, una de exploración y otra de explotación, pero es sólo sobre la concesión de explotación que el concesionario adquiere el título de propiedad, motivo por el cual a esta concesión también se le conoce en Chile como *concesión de pertenencia* y al espacio geográfico sobre la que se desarrolla la actividad de explotación como *pertenencia minera*¹⁸.

¹⁸De acuerdo a lo establecido por el artículo 2° del Código de Minería de Chile publicado por Ley 18.248 el 14 de octubre de 1983, la concesión minera puede ser de exploración o de explotación; esta última se denomina también pertenencia.

Respecto al método de amortización empleado para las concesiones mineras, este no está determinado de manera expresa en la norma, sin embargo, se puede inferir de la lectura conjunta del texto de la Ley del Impuesto a la Renta y la doctrina.

En principio la Ley 18.985 – ley que modifica la Ley del Impuesto a la Renta- en su artículo 5° hace referencia a que el valor de la concesión minera - llamada también “pertenencia minera” como ya lo hemos mencionado- deberá incluirse en el costo directo del mineral extraído, de conformidad con el artículo 30° de la misma Ley del Impuesto a la Renta chilena¹⁹, que a la letra dispone lo siguiente:

(...) el costo directo del mineral extraído considerará también la parte del valor de adquisición de las pertenencias respectivas que corresponda a la proporción que el mineral extraído represente en el total del mineral que técnicamente se estime contiene el correspondiente grupo de pertenencias (...).

Por su parte el Reglamento de la citada ley – Decreto Supremo N° 209²⁰- precisa que el costo de adquisición de la o las pertenencias desde donde se extrae el mineral dividido entre las reservas técnicas de dicho mineral en esas pertenencias, se deberá deducir, como costo unitario, de los productos mineros vendidos en el período.

De lo expresado por la norma y de lo comentado por la doctrina mayoritaria acerca de cuál sería el método de amortización empleado para el costo de adquisición²¹ de la concesión minera en Chile, se puede concluir que el indicado es el llamado “**método de cuota por agotamiento del mineral**” conocido también como “método de agotamiento porcentual”, el cual constituye una de las dos formas que existen de amortización que tienen como base el agotamiento de las reservas.

En esta misma línea de pensamiento, es oportuno señalar que en el Informe de Investigación del EPS presentado a la Facultad de Ciencias Económicas de la

¹⁹ Ley del Impuesto a la Renta de Chile, promulgada por Decreto Ley 824 el 27 de diciembre de 1974.

²⁰ Decreto Supremo N° 209, promulgado por el Ministerio de Minería en el año 1990.

²¹ Es importante señalar que a diferencia del artículo 74° del TUO de la Ley General de Minería del Perú, el Decreto Supremo N°209 de Chile, dispone que el costo de adquisición no incluirá los gastos de exploración, los gastos de constitución de pertenencia o las patentes mineras pagadas por esas pertenencias.

Universidad San Carlos de Guatemala sobre Depreciación y Agotamiento²², ha indicado que el método de amortización de cuota por agotamiento, es utilizado para los recursos naturales y de acuerdo, las reservas se agotan cada año en un porcentaje constante de acuerdo al ingreso bruto del recurso, siempre que este no exceda el 50% del ingreso gravable de la compañía.

En este mismo sentido el Fraiser Institute²³, respecto a la amortización mediante el método de cuota por agotamiento del mineral, señala lo siguiente:

La amortización del costo incurrido en la adquisición de una concesión minera se debe dar en la medida que la extracción del mineral vaya realizándose.

De esta manera, mientras dicha extracción no sea efectivamente realizada, los gastos acumulados en un ejercicio, deben mantenerse en el activo de la compañía y diferirse al ejercicio o ejercicios siguientes según corresponda, para ir imputándolos en su oportunidad al costo directo del mineral extraído; una vez extraído el mineral, estos desembolsos pasan a constituir parte del costo de venta.

Es decir vale precisar, los gastos en que se incurran sólo forman parte del costo directo del mineral a medida que se vaya extrayendo, para lo cual debe tenerse presente la proporción que resulte de relacionar la cantidad de mineral extraído anualmente con el total de mineral que se proyecta extraer del respectivo sector o unidad de explotación a que correspondan dichos gastos.

Se argumenta que la aplicación de esta disposición legal representa otro de los “abusos” en los cuales incurre el sector minero, ya que permite rebajar de la base imponible (como gasto) un valor indeterminado y arbitrario correspondiente al “valor económico” del yacimiento, en circunstancias en las que inclusive la empresa no ha pagado precio alguno

²² Informe de Investigación del EPS presentado a la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad San Carlos de Guatemala sobre Depreciación y Agotamiento:
https://www.academia.edu/10741547/15TI_DEPRECIACION_Y_AGOTAMIENTO

²³ Se consideran los primeros 5 países con mayor potencial minero en Sudamérica según el *Reporte sobre Métodos de Amortización de Concesiones Mineras en países con mayor potencial minero en Sudamérica* elaborado por el Fraiser Institute (2008/2009).

por dicho activo. Se alega, más aún, que la ley permite amortizar los intereses que hubiera devengado el precio, ya artificial, del yacimiento.

Sin embargo, una simple lectura de la ley en cuestión, permite concluir que la propia ley especifica que lo que se permite amortizar (y cargar a resultados) es el precio efectivamente pagado por un yacimiento, y no un valor determinado arbitrariamente por el contribuyente. Del mismo modo, en el caso que la compra haya contemplado el pago diferido del precio, los intereses a que hace referencia la ley corresponden a los intereses que efectivamente haya pagado el contribuyente con motivo de la compra del yacimiento.

De esta forma, es evidente que el contribuyente sólo está facultado para amortizar los desembolsos que efectivamente hubiera efectuado en la compra de una propiedad minera y definitivamente el hecho que se limite la facultad de amortizar estrictamente lo que se ha invertido en la compra de una propiedad minera no tiene nada de abusivo.

La ley simplemente regula la forma en la cual debe amortizarse la inversión realizada en un activo que tiene ciertas particularidades, como lo es la propiedad minera. En lo concreto, dispone que la inversión deba amortizarse a una tasa equivalente a uso de las reservas estimadas del yacimiento.

3.2 Determinación del método de unidades de producción como el más idóneo para la amortización de la concesión minera, como resultado del análisis de la ley argentina.

Argentina es un país con sistema federal, en el que de acuerdo a su organización administrativa interna, son las autoridades competentes en las provincias sobre las que recae la responsabilidad de decidir respecto a los asuntos relacionados con minas y yacimientos ubicados dentro de su jurisdicción.

Estos yacimientos o minas, dependiendo del territorio en donde se encuentren, son bienes privados pertenecientes a la nación o las provincias; sin embargo es importante precisar que también los particulares están facultados para aprovechar y disponer de las minas o yacimientos como propietarios.

En este sentido, según lo dispuesto por el artículo 2° del Código de Minería de Argentina²⁴, existen tres categorías distintas para las minas, de acuerdo a lo siguiente:

24 Código de Minería de Argentina, promulgado por Ley N° 1919 del 25 de Noviembre de 1886.

- Donde el suelo es un accesorio, en este caso las minas le pertenecen exclusivamente al Estado y se explotan en virtud de concesión legal; como por ejemplo en el caso de sustancias metalíferas.
- Minas que se conceden preferentemente al dueño del suelo o al aprovechamiento común; es el caso de los salitres y piedras preciosas en lechos de ríos.
- Minas que pertenecen únicamente al propietario del suelo y cuya explotación requiere de su consentimiento; en estos casos la actividad de exploración y explotación de las minas reviste carácter de utilidad pública.

Estas minas al ser concesionadas mediante concesiones administrativas, se ajustan a un régimen especial que a Ley del Impuesto a las Ganancias de Argentina – Ley 20.628 con Decreto Reglamentario 1.344/98 - le ha otorgado en su calidad bienes agotables y en el que además se ha considerado especialmente el factor riesgo al momento de establecer su forma de agotamiento. De esta manera como explica la doctrina argentina²⁵, cuando la Ley del Impuesto a las Ganancias hace uso del término “agotamiento” está haciendo referencia a los bienes donde la repartición del costo en los años de vida útil está haciendo referencia al consumo de la materia cuya extracción y negociación produce directamente el ingreso imponible, por lo que se denominan bienes “agotables”, más que “amortizables”.

En este sentido, respecto al costo de adquisición del artículo 75°, de la Ley del Impuesto a las Ganancias de Argentina²⁶ a la letra señala que:

El valor impositivo de las minas, canteras, bosques y bienes análogos estará dado por la parte del costo atribuible a los mismos, más, en su caso, los gastos incurrido para obtener la concesión. Cuando se proceda a la explotación de tales bienes en forma que implique un consumo de la sustancia productora de la renta, se admitirá la deducción proporcionalmente al agotamiento de dicha sustancia, calculada en función de las unidades extraídas (...).

²⁵ Marinaro Aníbal (2007). *Derecho de Concesión y Bienes cedidos por el Estado en la concesión de servicio público: valuación y amortización en el impuesto a la renta y sobre el patrimonio* (Tesis de Posgrado de Especialización en Tributación). Universidad de Buenos Aires.

²⁶ Ley de Impuesto a las Ganancias de Argentina (Texto Ordenado de la Ley N° 20.628 aprobado por el Decreto N° 649/97).

Vinculado a este último artículo de la Ley, el artículo 87° del Decreto Reglamentario señala en torno a la amortización de las concesiones, que esta se deberá realizar en base del consumo de la sustancia productora de renta; de esta manera se deberá dividir el costo atribuible a la mina, entre el número de unidades que se calcule extraer de tales bienes. Resultando ser el importe obtenido el valor unitario de agotamiento; y este se multiplicará por el número de unidades extraídas en cada ejercicio fiscal.

Por otro lo antes expuesto, la doctrina argentina mayoritaria considera que, para amortizar las concesiones, el método más idóneo que permite cumplir con la correlación de gastos e ingresos futuros, desarrollado en el Capítulo II de este trabajo, es el método de unidades de producción, a través de este método de amortización se calcula también el agotamiento, ya que está basado en la “actividad”, lo que significa que el agotamiento se estimará en función del número de unidades retiradas de mineral durante un determinado período.

Así, cuando se adopta el método de unidades producidas, el costo total del recurso natural se deberá dividir entre el número de unidades estimadas que contiene el depósito, para obtener el costo por unidad de producto, debiendo resultar de la multiplicación del costo por el número de unidades extraídas en cada ejercicio fiscal, la amortización impositiva anual atribuible al ejercicio fiscal correspondiente²⁷.

En esta misma línea, en concordancia con la norma antes citada Reig (2010)²⁸ respecto al método de unidades de producción ha precisado que:

(...) para la amortización de bienes agotables -minas, canteras, bosques y bienes análogos, según los menciona el art. 75° de la ley-, no se señala como método general aplicable el lineal o directo, dado que la pérdida del valor se origina en el agotamiento o consumo de la sustancia productora de la renta. Resulta así que el método más indicado, como sostiene la doctrina contable, es el de amortizarlos en función de las unidades de producción. Este sistema adopta la ley, pues admite que se amortice proporcional al agotamiento y en función de las unidades extraídas. El valor original a considerar, para

27 Informe de Investigación del EPS presentado a la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad San Carlos de Guatemala sobre Depreciación y Agotamiento:

https://www.academia.edu/10741547/15TI_DEPRECIACION_Y_AGOTAMIENTO

28 Citado por Arroyo Langschwager G. (2017). *Tratamiento Tributario para efectos del Impuesto a la Renta de los Gastos de Prospección y Exploración Minera efectuados antes del inicio de la etapa productiva*. (Tesis de Maestría en Tributación y Política Fiscal). Universidad de Lima, Perú.

minas, canteras y similares, es el precio de costo acrecido en los gastos incurridos para obtener la concesión, según lo expresa dicha norma legal (p.515).

3.3 Tratamiento de la amortización de la concesión minera y los métodos permitidos según la ley colombiana.

Como es de conocimiento el Estado otorga derechos mineros a los particulares por vía de concesión administrativa en casi todos los países, sin embargo, en el caso de Colombia la concesión de explotación se formaliza mediante un contrato administrativo entre el Estado y el concesionario; en este sentido, en Colombia el plazo de duración para la concesión de explotación es de treinta años, en este último país el contrato de concesión, podrá ser renovado antes de su vencimiento por otros treinta años.

Comprende todos los minerales concesibles que puedan existir en la zona otorgada o concesionada, a menos que el interesado limite su solicitud, en este último caso, la concesión puede otorgarse a terceros sobre los minerales no solicitados por el primer explorador- en vista que la concesión no es exclusiva en el área geográfica- siempre y cuando la segunda exploración no interfiera con los trabajos del primer solicitante (art. 25).

Respecto al Sistema de Amortización utilizado para las concesiones mineras, este encuentra su base normativa Artículo 143 del Estatuto Tributario de Colombia, que a la letra dispone:

“Cuando se trate de los costos de adquisición o exploración y explotación de recursos naturales no renovables, la amortización podrá hacerse con base en el sistema de estimación técnica de costo de unidades de operación o por el de amortización en línea recta en un término no inferior a cinco años. Cuando las inversiones realizadas en exploración resulten infructuosas, su monto podrá ser amortizado en el año en que se determine tal condición y en todo caso a más tardar dentro de los dos años siguientes”

En este sentido, podemos observar que el sistema de amortización en este país es mixto, por un lado, podrá hacerse en base al “sistema de unidades de producción²⁹” o de otro lado podrá utilizarse el “método de línea recta”.

Sin embargo, aunque ambos métodos son una opción para el contribuyente, la elección de este último sólo podrá considerarse como excepción a la regla y siempre estará condicionado a un elemento temporal, lo que quiere decir que la amortización en línea recta no podrá emplearse por un período menor a cinco años.

**CUADRO RESUMEN ACERCA DE LOS MÉTODOS DE AMORTIZACIÓN DE
CONCESIONES MINERAS
PERÚ- CHILE- COLOMBIA - ARGENTINA**

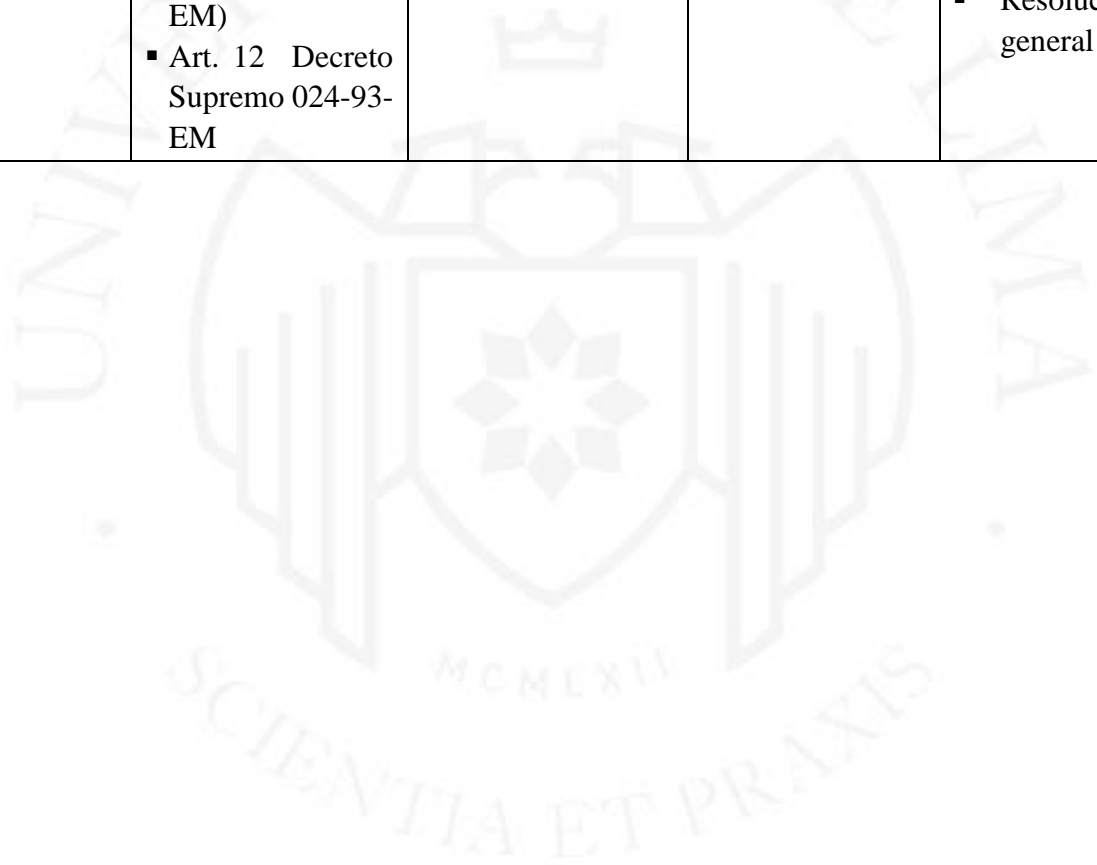
CONCEPTO	PERÚ	CHILE	COLOMBIA	ARGENTINA
Método	En base a las “unidades de producción”.	En base al “método de cuota por agotamiento del mineral”.	En base al “Sistema de estimación técnica de costo de unidades de operación” o “sistema de unidades de producción” o al “método de línea	En base a un “Sistema basado en las unidades de producción”.

29 De conformidad con los artículos 142 y 143 del Estatuto Tributario de Colombia, en este sistema se asigna a cada unidad producida el costo por unidad.

Este costo por unidad se determina como la relación entre el valor total de los costos de exploración y desarrollo y el número estimado de producción de unidades de mineral.

			recta". Ambos método son a elección del contribuyente.	
Forma de cálculo	<p>La amortización del costo de la concesión se debe efectuar tomando en consideración la producción anual y las reservas probadas de la misma, en el caso de Unidades Económicas Administrativas.</p> <p>El monto de amortización depende del volumen de producción anual, lo cual supone que los cargos por amortización sean distintos de un año a otro, debiéndose respetar el plazo máximo de amortización, determinado por la</p>	<p>La amortización del costo incurrido en la adquisición de una pertenencia (concesión minera) debe ser realizada a medida que la extracción mineral vaya realizándose.</p> <p>Los gastos en que se incurran sólo forman parte del costo directo del mineral a medida que se vaya extrayendo, para lo cual debe tenerse presente la proporción que resulte de relacionar la cantidad de mineral extraído anualmente con el total de mineral que se proyecta extraer del respectivo</p>	<p>En este sistema se asigna a cada unidad producida el costo por unidad.</p> <p>Este costo por unidad se determina como la relación entre el valor total de los costos de exploración y desarrollo y el número estimado de producción de unidades de mineral.</p> <p>Como excepción a la regla, se permite la amortización en línea recta por un período no menor a cinco años, como un incentivo fiscal</p>	<p>Consiste en multiplicar el valor unitario por el número de unidades extraídas en cada ejercicio fiscal. El resultado de dicha operación representará la amortización impositiva anual atribuible al ejercicio fiscal correspondiente.</p> <p>Para la obtención del valor unitario se debe determinar el costo total de la concesión y dividirlo entre el número de unidades que se calcule extraer de la explotación minera en base a una estimación del</p>

	vida probable del depósito.	sector o unidad de explotación a que correspondan dichos gastos.	para las inversiones en la medida que permite el Impuesto a la renta en el tiempo.	número de unidades.
Base Legal	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Art. 74 TUO de la Ley General de Minería (Decreto Supremo 014-92-EM) ▪ Art. 12 Decreto Supremo 024-93-EM 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Art. 5 Ley 18.985 y art. 3 del D.S. de Minería 209. 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Art. 142 y 143 del Estatuto Tributario Nacional 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Art. 75 de Ley 20.628 ▪ Art. 87 1.344/98 ▪ Resolución general 2165



CONCLUSIONES

1. La PMO no debió haberse determinado de la forma en que se postula en el artículo 38° de la norma sectorial vigente a partir de elementos desvinculados de la vida real del yacimiento y en consecuencia tampoco debe considerarse a la PMO como unos de los elementos que determine la vida probable del depósito, por lo tanto debería impulsarse una modificación de la Ley General de Minería en la que se consideren los siguientes aspectos:

a. Realizar para la medición de la PMO un ajuste, actualizando a la fórmula “porción de la reserva hallada” contenida en el artículo 92° del antiguo Decreto Legislativo 109°, de acuerdo a volúmenes de producción promedio, que deberán ser regulados mediante Decreto Supremo que el Ministerio de Energía y Minas apruebe, disponiéndose la incorporación de un primer párrafo similar al primer párrafo del artículo 92° del antiguo Decreto legislativo 109°, de acuerdo al cual la PMO corresponda a una porción de las reservas de minerales contenidas en el yacimiento. Así las cosas, necesariamente deberá excluirse del artículo 38° de la LGM su segundo párrafo en el que se hace mención a la UIT y a la extensión de la concesión como elementos empleados para su cálculo.

b. No se tome en cuenta a la Producción Mínima Obligatoria como un factor en base al cual calcular deba calcularse la vida probable del depósito (VPD), más aún cuando actualmente el artículo 38° de la Ley General de Minería regula una PMO en base a elementos totalmente desvinculados con la vida real del yacimiento; situación distinta a la que regulada por el antiguo Decreto Ley N° 18880, Ley General de Minería (3 de octubre de 1971), durante cuya vigencia se mantenía un Sistema de Concesiones Mineras Unificado en el que confluían las actividades exploración y explotación en una sola concesión minera.

Por lo tanto, la ecuación para determinar la Vida Probable del Depósito (VPD), quedaría de la siguiente manera:

$$\text{VPD} = \frac{\text{RESERVAS PROBADAS Y PROBABLES}}{\text{PRODUCCIÓN REAL ANUAL}}$$

2. Es adecuado el inicio de la amortización de la concesión a partir de la PMO, siempre y cuando ésta se encuentre determinada en función a factores vinculados a las reservas encontradas, ya que la relación que existe entre Reservas Probadas y Probables y la Producción Mínima Obligatoria para determinar el plazo de amortización del yacimiento minero no guarda congruencia con la vida probable del depósito y el proceso productivo que en él se desarrolla; motivo por el cual **debería considerarse a las Reservas Probadas y Probables y a la producción real como el únicos factor que determine el plazo de amortización.**
3. Acerca del plazo de amortización del costo de la concesión, consideramos que éste debe ser determinado a partir de relacionar las reservas probadas y probables con la **capacidad productiva promedio anual en onzas**, es decir con la producción real anual.
4. La expresión “vida probable del depósito” utilizada por el artículo 74° de la Ley General de Minería, debería entenderse como la **capacidad que tiene en el tiempo el titular de la actividad minera para producir realmente la cantidad de onzas comprendidas en las reservas probadas y probables**; debiendo tomar en cuenta que esto último, no hace que el plazo de amortización tenga naturaleza relativa, sino más bien consolida el hecho que siempre antes de su determinación se tome en consideración a la producción real a efectos de obtener una vida probable del depósito vinculada también con su capacidad productiva.
5. En lo que respecta al plazo de amortización de la concesión comunicado por el titular de la concesión minera a la Administración Tributaria, si bien es cierto ésta tiene la facultad de verificar en un momento posterior la veracidad de la información en base a la que se estimó dicho plazo, consideramos que dicha revisión debe cumplir con dos aspectos fundamentales:

- a.- El establecimiento del plazo de amortización se determine en relación a la producción real de la concesión minera.
 - b.- La existencia de un procedimiento administrativo para la aprobación y control posterior de la vida útil del yacimiento comunicada a la Administración Tributaria, ya que precisamente en atención al **Principio de privilegios de controles posteriores** previsto en el numeral 1.16 del artículo IV del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento General – precepto invocado por la Administración Tributaria para reparar un posible exceso de depreciación no ajustado a ley - es que se debe cumplir con la regulación normativa de un mecanismo en el que también se prevean las sanciones aplicables en caso de determinarse que el administrado ha incurrido en alguna infracción.
6. La Amortización del valor de adquisición de la concesión minera, es un tema que cobra relevancia, principalmente por el trascendental papel que cumple para el inversionista extranjero en cuanto a la gestión legal, contable y financiera de su inversión. En este sentido, considerando que la seguridad jurídica constituye un factor determinante al momento de decidir realizar o no una inversión, es necesario que la Ley General de Minería genere certibilidad en cuanto al método de amortización aplicable, por lo que éste debería indicarse de manera expresa en la Ley General de Minería.

Por tanto, a pesar de lo señalado por el Tribunal Fiscal en su Resolución N°12603-8-2011, respecto a que de una interpretación sistemática del artículo 74° de la Ley General de Minería se colija la aplicación de una amortización lineal al valor de adquisición de la concesión, consideramos que el método de amortización más idóneo es el de Unidades de Producción, en vista que en él se evalúa la fase productiva en base a las reservas probables y probadas, permitiendo la amortización del yacimiento minero en menor tiempo. De esta manera, el titular de la actividad minera tendría la posibilidad de recuperar su inversión en un plazo más corto.

REFERENCIAS

- Arroyo Langschwager G. (2017). *Tratamiento Tributario para efectos del Impuesto a la Renta de los Gastos de Prospección y Exploración Minera efectuados antes del inicio de la etapa productiva*. (Tesis de Maestría en Tributación y Política Fiscal). Universidad de Lima, Perú.
- Belaunde Moreyra, M. (2009). *Derecho Minero y Concesión*. Lima. San Marcos Tercera Edición.
- Código de Minería de Chile publicado por Ley 18.248 el 14 de octubre de 1983.
- Código de Minería de Argentina, promulgado por Ley N° 1919 del 25 de Noviembre de 1886.
- Decreto Legislativo 295, Código Civil Peruano (24 de julio de 1984). Recuperado del sitio de internet del Sistema Peruano de Información Jurídica: <http://spij.minjus.gob.pe/libre/main.asp>
- Decreto Ley N° 18880, Ley General de Minería (3 de octubre de 1971). Lima Editorial Oficina de Relaciones Públicas.
- Decreto Legislativo N° 109, Ley General de Minería (12 de junio de 1981). Recuperado del sitio de internet: www2.congreso.gob.pe/sicr/.../con4.../DL_109_2008_LeyGeneralDeLaMinería.pdf.
- Decreto Reglamentario 1.344/98 de la Ley del Impuesto a las Ganancias de Argentina.
- Decreto Supremo N° 014-92-EM, Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería (4 de junio de 1992). Recuperado del sitio de internet Thomson Reuters/Checkpoint: <https://www.checkpoint.com.pe/maf/api/widgetshomepage?area-of-interest=perucp-all>

- Decreto Supremo N° 024-93-EM, Reglamento del Título Noveno de la Ley General de Minería, referido a las Garantías y Medidas de Promoción a la Inversión en la actividad minera (7 de junio de 1993). Recuperado del sitio de internet del Sistema Peruano de Información Jurídica:
<http://spij.minjus.gob.pe/libre/main.asp>.
- Decreto Supremo N° 122-94-EF, Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta (21 de Setiembre de 1994). Recuperado del sitio de internet del Sistema Peruano de Información Jurídica: <http://spij.minjus.gob.pe/libre/main.asp>
- Decreto Supremo N° 179-2004-EF, Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta (8 de Diciembre de 2004). Recuperado del sitio de internet del Sistema Peruano de Información Jurídica:
<http://spij.minjus.gob.pe/libre/main.asp>
- Decreto Supremo N° 209, promulgada por el Ministerio de Minería de Chile en el año 1990.
- De la Vega Rengifo, B. (2012). La amortización del valor de la concesión minera y los gastos de exploración. *Análisis Tributario*, (291), 29- 34.
Recuperado de:
<https://www.aele.com/system/files/archivos/anatrib/12.04%20AT.pdf>.
- Informe de Investigación del EPS presentado a la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad San Carlos de Guatemala sobre Depreciación y Agotamiento. Recuperado de:
https://www.academia.edu/10741547/15TI_DEPRECIACION_Y_AGOTAMIENTO
- Ley del Impuesto a la Renta de Chile, promulgada por Decreto Ley 824 el 27 de diciembre de 1974.
- Ley de Impuesto a las Ganancias de Argentina (Texto Ordenado de la Ley N° 20.628 aprobado por el Decreto N° 649/97).
- Marinaro Aníbal (2007). *Derecho de Concesión y Bienes cedidos por el Estado en la concesión de servicio público: valuación y amortización en el impuesto a la renta y sobre el patrimonio* (Tesis de Posgrado de Especialización en Tributación). Universidad de Buenos Aires.

- Marco Conceptual para la Información Financiera – versión 2016. Recuperado de: https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_publ/con_nor_co/no_oficializ/ES_GVT_RedBV2016_conceptual.pdf.
- Mendiola A., Dávila O., Herrera M., Luján N., Muñoz R. (2010). *Marco normativo y generación de valor en empresas mineras: análisis comparativo entre el Perú y Chile*. Ediciones ESAN.
- Movimiento Mesoamericano contra el Modelo Extractivo Minero -M4- (2013) *Situación de la minería en Chile*. Publicado por Fundación Terram, agosto 2013. Recuperado del sitio de internet: <https://movimientom4.org/?s=terram>.
- Norma Internacional de Contabilidad 16 (NIC 16). Propiedades, Planta y Equipo –versión 2016. Recuperado de: https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_publ/con_nor_co/no_oficializ/nic/ES_GVT_RedBV2016_IAS16.pdf
- Norma Internacional de Contabilidad 38 (NIC 38). Activos Intangibles – versión 2016. Recuperado de: https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_publ/con_nor_co/vigentes/nic/38_NIC.pdf.
- Fraser Institute (2008/2009). *Reporte sobre Métodos de Amortización de Concesiones Mineras en países con mayor potencial minero en Sudamérica*. Recuperado de: <https://www.fraserinstitute.org/>
- Resolución de Tribunal Fiscal N° 05732-5-2003 (10 de octubre de 2003). Recuperado del sitio de internet del Tribunal Fiscal: http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2003/5/2003_5_05732.pdf
- Sociedad Nacional de Minería, Petróleo y Energía (2015). *Manual de aplicación práctica de las Normas Internacionales de Información Financiera en el Sector Minero*. Recuperado del sitio de internet de la SNMPE: <https://www.snmpe.org.pe/informes-y-publicaciones/manual-de-las-niif.html>
- Zegarra Vélchez, J. (2005). Aplicación del “Principio de Especialidad” en las normas tributarias. *Revista IPDT*,(45), 113- 144.
- Zuzunaga del Pino, F. (2014). Algunos Aspectos Relevantes de la Tributación Minera en el Perú. Recuperado de Publicaciones: https://www.zyaabogados.com/es/publications_news.php

BIBLIOGRAFÍA

- Albareda del Castillo, G., y Cuba Benites. A. (2013). *Cuadernos de trabajo: 13 simposium de tributación mineroenergética*.
- Belaunde Moreyra, M. (2011). *Derecho minero y concesión* (4a. ed.). Lima. San Marcos.
- Baltodano, A. (2018). *Análisis práctico de las normas internacionales NIIF*. Bogotá : ECOE Ediciones.
- Castro, E. P., Pavas, C. L. P., & García, C. O. Y. (2009). *Activos intangibles*. El Cid Editor.
- Cárdenas, M., & Reina, M. (2008). *La minería en Colombia*. Fundación para la Educación Superior y el Desarrollo.
- Güiza, Suárez, Leonardo & Sara Sofía Moreno. (2016). *Actualidad y desafíos del derecho minero colombiano*. (1st ed.). Bogotá. Editorial Universidad del Rosario.
- García Montúfar G. y Franciskovic Inguza (2002). M. *Doctrina, Jurisprudencia y Legislación Actualizada*. (2da. Edición). Lima. Gráfica Horizonte.
- Instituto Peruano de Economía, & Sociedad Nacional de Minería, Petróleo y Energía (Perú). (2011). *La Tributación minera en el Perú: Contribución, carga tributaria y fundamentos conceptuales*. Lima. Sociedad Nacional de Minería, Petróleo y Energía.
- Instituto de Estudios Mineros Económicos del Perú (1990). *La Política Tributaria en el Sector Minero 1970 – 1987*. Lima. Editorial de Instituto de Estudios Mineros Económicos del Perú.
- Label, W. A., León Ledesma, J. d., Ramos Arriagada, R. A., & Dodero Jordán, A. (2016). *Contabilidad para no contadores: Una forma rápida y sencilla de entender la contabilidad* (2a ed.). Bogotá. ECOE Ediciones.
- Mamani Bautista, J. C. (Mayo 2014). *Activos intangibles. Medición y amortización (aplicación de la NIC38)*. Revista Actualidad Empresarial, (302), IV-12-IV-14.

- Martínez Azuar, J. A. (2004). *La amortización en el impuesto sobre sociedades: Algunos comentarios*. Madrid. Ediciones Deusto - Planeta de Agostini Profesional y Formación S.L.
- Mendiola A., Dávila O., Herrera M., Luján N., Muñoz R. (2010). *Marco normativo y generación de valor en empresas mineras: análisis comparativo entre el Perú y Chile*. Ediciones ESAN.
- Poveda Blanco, Francisco. (2004). *Supuesto práctico de sistemas de amortización*. Madrid. Ediciones Deusto - Planeta de Agostini Profesional y Formación S.L.
- Queralt J., Lozano C., Tejerizo J., Casad G. (2014). *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. (25° ed.). Madrid. Editorial Tecnos.
- Vicchi, Juan Carlos: “El impuesto a la renta y el capital humano”, Asociación Argentina de Estudios Fiscales. Buenos Aires. Publicado en la página web de la institución: <http://www.aef.org.ar>.