

Universidad de Lima

Escuela de Postgrado

Maestría en Tributación y Política Fiscal



RÉGIMEN TRIBUTARIO DE LOS GASTOS PREOPERATIVOS INCURRIDOS POR LAS EMPRESAS MINERAS

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

Yvonn Távara Regalado

Código 20142504


Asesor:

Ramón Bueno Tizón Vivar

Lima – Perú

Mayo de 2017





**RÉGIMEN TRIBUTARIO DE LOS GASTOS
PREOPERATIVOS INCURRIDOS POR LAS
EMPRESAS MINERAS**

TABLA DE CONTENIDO

INTRODUCCIÓN	2
CAPÍTULO I: MARCO GENERAL NORMATIVO	4
1.1. Alcance de los gastos preoperativos	4
1.2. Marco Contable de los gastos preoperativos y activos diferidos.....	4
1.2.1. Gastos preoperativos.....	5
1.2.2. Definición de activo diferido	10
1.2.3. Principio de correlación de ingresos y gastos.....	10
1.3. Marco Tributario: el tratamiento de los gastos pre-operativos iniciales y de expansión en la LIR	12
1.3.1. Gastos preoperativos y de expansión en la LIR	12
1.3.2. Oportunidad de la deducción.....	15
1.4. Gastos pre-operativos iniciales y de organización en la legislación comparada.....	16
1.4.1. Los gastos pre-operativos en la legislación comparada de Estados Unidos	16
1.4.2. Los gastos pre-operativos en la legislación comparada de México....	16
1.5. Marco Tributario Sectorial: Gastos preoperativos en la Ley General de Minería.....	17
1.5.1. Definición de gastos de cateo, prospección y exploración	18
1.5.2. Definición de gastos de desarrollo.....	20
1.5.3. Tratamiento Tributario Sectorial de los gastos de cateo, prospección y exploraciones	21
1.5.4. Tratamiento Tributario Sectorial de los Gastos de desarrollo	22
1.6. Vulneración del principio de seguridad jurídica.....	23
1.7. Aplicación del principio de especialidad en las normas tributarias.....	24
CAPITULO II: PROBLEMÁTICA DE LOS GASTOS PREOPERATIVOS EN EL SECTOR MINERO	25
2.1. Controversias generadas respecto del alcance del régimen de gastos preoperativos	27

2.2. Controversias respecto del alcance de los términos “expansión de actividades”	31
2.3. Controversia sobre la interpretación de los términos primer ejercicio para la deducción de los gastos pre-operativos establecida en la LIR	34
2.4. Controversias generadas respecto del alcance del régimen de gastos de exploración y desarrollo de la Ley General de Minería	35
CAPITULO III: ESTUDIOS DE FACTIBILIDAD, IMPACTO AMBIENTAL Y RESPONSABILIDAD SOCIAL	40
3.1. Empresas mineras e inversión en su etapa preoperativa	40
3.2. Estudios de factibilidad de proyectos mineros	41
3.3. Estudios de Impacto Ambiental	45
3.4. Gastos de responsabilidad social	47
CONCLUSIONES	51
REFERENCIAS	54
BIBLIOGRAFÍA	57



ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 2.1: Tipos de gastos incurridos durante la etapa preoperativa.....26



INTRODUCCIÓN

La minería tiene un rol primordial en el desarrollo del país, principalmente un gran impacto en los indicadores de crecimiento económico, recaudación fiscal, generación de empleo, incremento del PBI, entre otros. De acuerdo con el Reporte Estadístico Mineroenergético de la Sociedad Nacional de Minería y Petróleo, solo en el 2016, la inversión minera ascendió a US\$4'251 millones, así como US\$7'617, US\$8'873 y US\$9'924 millones en los años 2015, 2014 y 2013 respectivamente. Asimismo, además de requerir cuantiosas inversiones, los períodos preoperativos de un proyecto minero son de alto riesgo y de largo plazo¹.

En este contexto, la importancia de dicho sector para la economía del país es indudable, así como la necesidad de que las normas tributarias que regulan estas inversiones generen certeza jurídica y predictibilidad respecto del tratamiento fiscal que corresponde.

Sin embargo, actualmente, las empresas mineras no cuentan con un régimen tributario claro, aplicable a los gastos incurridos durante la etapa preoperativa o de expansión de actividades, el cual se caracteriza por la falta de definiciones y alcances en cada regulación. Por un lado, tenemos la legislación sectorial, que clasifica los gastos en gastos de cateo, prospección, exploración y desarrollo; de otro lado, tenemos la Ley del Impuesto a la Renta (en adelante, LIR) que regula los gastos preoperativos iniciales y de expansión, así como la inversión en activo fijo e intangibles, por los cuales se establece una forma diferenciada para efectuar la deducción del gasto.

Es importante resaltar que no deducir una determinada erogación en el ejercicio que corresponde, no solo tiene como consecuencia la imposición de multas, de parte de la administración tributaria, por pérdidas reconocidas indebidamente, siendo que también se pueden suscitar otras consecuencias más lesivas para los contribuyentes,

¹ En este sentido sustenta Locutura Rupérez (1999): “El riesgo inherente a la exploración ha crecido en los últimos años, debido a causas entre las que se encuentran la mayor dificultad para encontrar yacimientos atractivos en zonas de minería antigua o ya muy exploradas, la inestabilidad política en muchos países del tercer mundo con gran potencial minero, la situación económica inestable que dificulta las estimaciones a medio y largo plazo, así como las grandes y crecientes presiones medioambientales y sociales” (p 152).

tales como la pérdida de la deducción del gasto en los casos en que el contribuyente optara por diferir las erogaciones y la administración tributaria señale, durante una fiscalización posterior, que los referidos gastos corresponden a algún ejercicio gravable prescrito.

Asimismo, encontramos erogaciones cuantiosas realizadas por los contribuyentes del sector minero, como lo son los estudios de factibilidad, estudios de impacto ambiental y responsabilidad social, por los cuales no existe certeza y predictibilidad sobre qué régimen tributario les corresponde, así como cuál es la oportunidad y forma para su deducción.

De esta manera, el tema del presente trabajo de investigación consiste en delimitar el concepto de los gastos preoperativos contemplado en la LIR, así como de los gastos de exploración y desarrollo señalados en la Ley General de Minería (en adelante LGM), a fin de que los contribuyentes puedan determinar con seguridad qué régimen les corresponde a los diversos tipos de gastos que incurren durante la etapa preoperativa o de expansión de un determinado proyecto minero. Adicionalmente, profundizaremos en qué consisten los estudios de factibilidad, estudios de impacto ambiental y responsabilidad social, y cuál régimen tributario les resulta aplicable.

CAPÍTULO I: MARCO GENERAL NORMATIVO

1.1. Alcance de los gastos preoperativos

La Real Academia define el término “pre” como indicador de anterioridad local o temporal, prioridad o encarecimiento y al término “operativo” como preparado o listo para ser utilizado o entrar en acción. Es decir, desde una perspectiva semántica los gastos preoperativos son todos aquellos desembolsos que se incurren con anterioridad a poner un negocio listo para su funcionamiento.

Así, podemos señalar que los gastos preoperativos son aquellas erogaciones incurridas con la finalidad de generar determinados ingresos ordinarios a futuro, los cuales varían de acuerdo con el tipo de negocio y pueden comprender, entre otros, desembolsos para la organización y formación de la empresa, infraestructura y activo fijo, estudios de mercado, gastos de formación del personal. Por ejemplo, los desembolsos destinados a la formación de una empresa estarán conformados por los gastos dirigidos a su constitución, asesoría legal, búsqueda o alquiler de local, reclutamiento de personal, publicidad, entre otros. Asimismo, la inversión en infraestructura puede abarcar compra de local administrativo, diseño, ingeniería y construcción de plantas e instalaciones, etc.

Con respecto al sector minero, los períodos preoperativos en una empresa nueva o para un proyecto nuevo de una compañía minera en marcha, son extensos y requieren una serie de erogaciones propias de este sector, como lo son: estudios metalúrgicos, estudios de prefactibilidad, de factibilidad, estudios de impacto ambiental, accesos y plataformas, rampas, túneles, diseño y construcción de facilidades e instalaciones, campamento, maquinaria, entre otros.

1.2. Marco Contable de los gastos preoperativos y activos diferidos

Los términos “gastos preoperativos” y “activos diferidos” tienen su origen en la práctica contable, por lo que resulta necesario revisar las diferentes acepciones de tales conceptos en la doctrina contable, así como en las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

1.2.1. Gastos preoperativos

Encontramos la principal referencia a los gastos preoperativos en la NIC (Norma Internacional de Contabilidad) 38 oficializada mediante Resolución de Consejo Normativo de Contabilidad N°063-2016-EF/30, la cual establece lo siguiente:

(a) Los gastos de establecimiento (esto es, costos de puesta en marcha de operaciones) pueden consistir en costos de inicio de actividades, tales como gastos legales y personalidad jurídica, desembolsos necesarios para abrir una nueva instalación, una actividad, o para comenzar una operación (costos de pre-apertura), o bien costos de lanzamiento de nuevos productos o procesos (costos previos a la operación)...

(d) Desembolsos por reubicación o reorganización de una parte o la totalidad de una entidad. (IFRS Foundation, 2015, p. 20)

Asimismo, Aguirre (1995) refiere que los gastos de establecimiento se puedan calificar en las siguientes partidas: gastos de constitución, de ampliación capital y de primer establecimiento, los cuales tienen las siguientes características:

Respecto de los gastos de constitución y de ampliación de capital:

Son gastos de carácter jurídico formal necesarios para llevar a cabo las operaciones de constitución a ampliación de capital de la empresa. En particular tendrán esta consideración los siguientes gastos, siempre que se deriven de las citadas operaciones:

- Honorarios profesionales de abogados, notarios y registradores
- Impresión de la memoria funcional, boletines y títulos y los gastos de publicidad
- Comisiones y gastos de colocación de los títulos
- Tributos, impuestos patrimoniales sobre actos jurídicos documentados. (p. 102)

Respecto de los gastos de primer establecimiento:

Los gastos de primer establecimiento son originados por las operaciones técnico-económicas, realizadas con carácter previo al inicio de las actividades del negocio. Los tres rasgos principales de estos gastos son: i) Su naturaleza técnico-económica, ii) Su carácter de gastos necesarios para el inicio de las actividades, iii) Se refieren a la empresa en su conjunto y no a elementos concretos.

En particular pueden citarse como ejemplos de esta clase de gastos lo siguientes: honorarios, gastos de viajes de estudios previos de naturaleza técnica o económica;

publicidad de lanzamiento; capacitación, selección y adiestramiento del personal, hasta el inicio de la actividad. (Aguirre, 1995, p. 104)

Respecto de los gastos de puesta en marcha:

Estos gastos son idénticos a los anteriores con la única diferencia de que se refieren a elementos concretos de la empresa, y en particular se corresponde con aquellos gastos necesarios para la entrada en funcionamiento de equipos de producción concretos. También se incluirían estos gastos de puesta en marcha de equipos productivos concretos en el caso de empresas en funcionamiento, cuando se produzcan como consecuencia del inicio de nuevas operaciones, plantas o procesos. Algunos ejemplos son: gastos de inmuebles antes de su apertura a producción, costos de las primeras pruebas efectuadas en los equipos, el coste de las materias primas y auxiliares utilizadas en las citadas pruebas. (Aguirre, 1995, p. 105)

Según la citada literatura, los gastos preoperativos no son todos aquellos que se incurren antes de la iniciar operaciones, así pues, en los ejemplos podemos observar que lo circunscriben a una serie de gastos que están directamente relacionados a constituir y establecer un negocio, así como a poner en marcha un activo nuevo.

En cambio, encontramos una definición más general de costos preoperativos en el Boletín C-8 elaborado por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP), en la cual señalan:

Los costos preoperativos son los que **se incurren durante la etapa del inicio de una entidad** tanto comercial, como de producción o de servicio, ya que dedica la mayoría de sus actividades a establecer un nuevo negocio; también es aplicable a empresas ya en operación que adoptan un nuevo **giro o ampliación sustancial de su capacidad**, antes de iniciar sus actividades en forma comercial.

Por “actividades en forma comercial” se entiende cuando el producto o servicio se vende o se ofrece de manera constante, en una calidad aceptada por los clientes y no para fines experimentales o a prueba, ni como desperdicio.

En la práctica se utilizan varios términos para referirse a los costos en la etapa preoperativa, tales como, costos de preapertura, costos de arranque y costos de organización. Para propósitos de esta Boletón, todos estos términos hacen referencia a los costos preoperativos. (El subrayado es nuestro). (IMCP, 2005, p. 25)

A diferencia de lo señalado por Aguirre y la NIC 38, en este boletín la definición se sujeta al parámetro de la oportunidad en que se ejecutan estos gastos, es decir durante

el inicio de una entidad, más allá de las características que puedan tener. Asimismo, cabe precisar que según el mencionado Boletín los costos preoperativos se conforman por costos de preapertura, costos de arranque y costos de organización, los cuales se subsumen en la definición señalada en la NIC 38 y por Aguirre.

En la misma línea de la NIC 38 y Aguirre, la Section 10,750 Pronunciamiento de la posición 98-5 Reporte de los costos de actividades preoperativas² (Accounting Standards Executive Committee [AcSEC], 1998)³, señala lo siguiente:

Las actividades preoperativas son definidas globalmente como aquellas actividades ocasionales relacionadas a la apertura de una nueva instalación, introducir un nuevo producto o servicio, conducir negocios en un nuevo territorio, conducir negocios con un nuevo tipo de clientes o beneficiarios, iniciar un nuevo proceso en una instalación existente, o iniciar alguna operación nueva. Las actividades preoperativas incluyen actividades relacionadas a organizar una nueva entidad (costos de organización). Las actividades rutinarias, esfuerzos continuos de mejora, o mejoras sobre las cualidades de productos nuevos, servicios o procesos o instalaciones no son actividades preoperativas. (AcSEC, 1998).

En esta definición se agregan los términos ocasionales y no rutinarios o continuos (*one-time activity*), que son distinciones importantes para reconocer los costos preoperativos en empresas que se encuentran en marcha. Es decir, no son costos pre-operativos aquellos desembolsos ordinarios o recurrentes, por ejemplo la captación de nuevos clientes no es gastos preoperativo pero sí los “esfuerzos de una empresa manufacturera que hacer negocios con retailers y que pretende vender mercadería directamente al público” (AcSEC, 1998).

Es importante resaltar que el AcSEC también concluye que “no es necesario establecer límites sobre cuando un período de puesta en marcha inicia y termina. La definición de actividades preoperativas está basada en la naturaleza de las actividades y no en el periodo en que ellas ocurren”. Así pues, no todos los gastos que se incurren antes del inicio de operaciones califican como preoperativos, y de forma similar algunos gastos que se incurren en una empresa que inició operaciones sí pueden calificar como gasto preoperativo.

² Traducción propia: Statement of Position 98-5 Reporting on the Costs of Start-Up Activities

³ Actualmente se le conoce como Financial Reporting Executive Committee y es el Comité Senior del Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA) para el Reporte Financiero. Está autorizado a emitir pronunciamientos públicos sobre las políticas técnicas respecto de las normas financieras de reporte.

A mayor abundamiento sobre el alcance de los gastos preoperativos, la Section 10,750 Pronunciamiento de la posición 98-5 Reporte de los costos de actividades preoperativas⁴ (AcSEC, 1998), señala casos en donde se puede diferenciar que gastos califican como preoperativos:

Una cadena de retail está construyendo y abriendo dos nuevas tiendas. Una abrirá en un territorio en el cual ya tiene tres tiendas operando, La otra tienda aperturará en un territorio nuevo para la entidad. Los costos relacionados para aperturar ambas tiendas tienen el mismo tratamiento, todas las tiendas brindan los mismos productos y servicios. Seguidos son algunos de los costos que se consideran como actividades preoperativas:

- Salarios relacionados a nuevos trabajadores
- Salarios relacionados al equipo de gerencia a cargo de la apertura de la tienda
- Costos de entrenamiento y comida para el personal nuevo
- Alojamiento, comida y transporte para los equipos asignados a la apertura.
- Seguridad, impuestos a la propiedad, seguros y utilidades incurridos luego que la construcción esté completa.
- Depreciación, de ser el caso, de terminales de computo de data nuevos y otros equipos de comunicación
- Pérdidas no ordinarias o no recurrentes.

Los costos que son incurridos de forma conjunta con los preoperativos pero no se consideran tales, son: gastos de publicidad de la tienda, cupones de regalo, costo de informe, costo de mobiliario y cajas registradoras

- Costos para obtener las licencias,
- Seguridad, impuestos a la propiedad, seguros y utilidades relacionados a la construcción
- Costos de financiamiento diferido (AcSEC, 1998).

De esta forma, queda evidenciado que los costos preoperativos no son todos los que se incurren antes del inicio de actividades de manera íntegra, existen otros costos que pueden ser incurridos paralelamente o de forma conjunta, pero que no califican como tales. Por consiguiente, el análisis relacionado a calificar un determinado desembolso

⁴ Traducción propia: Statement of Position 98-5 Reporting on the Costs of Start-Up Activities

como preoperativo, dependerá de su finalidad y naturaleza, más no del momento en que éste sea ejecutado.

De otro lado, respecto del tratamiento contable los mismos, la NIC 38 Intangibles establece que costos de puesta en marcha de operaciones, se reconocen como un gasto en el momento en que se incurre en ellos, precisando previamente, que en algunos casos, se incurre en desembolsos para suministrar beneficios económicos futuros a una entidad, pero no se adquiere ni se crea ningún activo intangible ni otro tipo de activo que pueda ser reconocido como tal (IFRS Foundation, 2015). De esta forma, la norma contable determina que no todo desembolso que tenga la potencialidad de generar ingresos califica como activo.

En este sentido, la norma es específica al determinar que no obstante tengan la potencialidad de generar ingresos futuros, deben ser reconocidos como gastos al no calificar como activos intangibles o de cualquier otro tipo.

Sin embargo, resaltamos que anteriormente la práctica contable no era uniforme respecto de estos gastos. De esta forma, la AcSEC señala:

A partir de la revisión de un número de estados financieros de compañías que cotizan en bolsa, que algunas compañías capitalizan los desembolsos de puesta en marcha mientras que otros los registran como gasto cuando son incurridos... Estas prácticas diversas existen entre las distintas industrias (AcSEC, 1998)

Incluso, (Aguirre, 1995) señala dos tratamientos distintos para la contabilización de estos gastos por las empresas, las cuales podrían “optar por cargarlos a gastos del ejercicio o activarlos” (p 104). No obstante, señala que:

También se encuentran afectados principalmente por el “principio de prudencia valorativa” que determina que únicamente podrán ser activables cuando tengan una proyección económica futura, es decir, una capacidad cierta de generar beneficios futuros, en otro caso deberán imputarse a gastos en el ejercicio en que se produzcan. (p 101-102)

Siendo que, antes las distintas prácticas no uniformes de las compañías, la AcSEC se vio en la obligación de emitir el pronunciamiento revisado anteriormente, que permitía uniformizar los criterios de reconocimiento, concluyendo que los desembolsos por actividades de puesta en marcha, incluyendo los gastos de organización, deben ser registrados como gasto conforme se incurren.

1.2.2. Definición de activo diferido

A fin de determinar si un gasto debe diferirse, y por tanto clasificarse como activo diferido, debe examinarse qué se entiende por activo. Sobre el particular, el Marco Conceptual de las NIIF señala que un activo es un recurso controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados, del que la entidad espera obtener beneficios económicos en el futuro. Asimismo, a efectos de permitir que se reconozca un activo o un pasivo se debe tener la expectativa y el suficiente grado de certeza de cumplir con la condición de probabilidad de que la entidad generará beneficios económicos futuros⁵ (International Accounting Standards Committee Foundation [IASCF], 2015).

Sobre el particular, es necesario resaltar que los gastos incurridos en etapa preoperativa que corresponderían a los prescritos en el Art. 37° de la LIR no son recursos controlados por la compañía y tampoco se tiene certeza que generaran beneficios futuros, por lo cual contablemente no califican como activos.

Adicionalmente, según el Marco Conceptual de las NIIF un activo no es objeto de reconocimiento en el balance cuando se considere improbable que del desembolso correspondiente, se vaya a obtener beneficios económicos futuros. A mayor abundamiento, el mismo Marco Conceptual prohíbe reconocer como activo (o diferir un gasto) si es que no es probable que genere ingresos futuros (IFRS Foundation, 2015).

Es decir, las erogaciones incurridas con motivo de un proyecto en etapa preoperativa calificarán como activo diferido en función al control que se pueda ejercer del mismo y si puede determinarse con cierto nivel de certeza que contribuirá a generar ingresos futuros. Siendo importante precisar que este análisis y calificación no dependerá de la etapa en la que se encuentre la entidad, en otras palabras, una erogación de la misma naturaleza y finalidad no podría calificar de distinta forma si se llevará en distintas etapas, ya sea anterior o posterior al inicio de operaciones.

1.2.3. Principio de correlación de ingresos y gastos

⁵ Los beneficios económicos futuros incorporados en un activo consisten en el potencial del mismo para contribuir, directamente o indirectamente, a generar ganancias para la entidad. Este potencial puede ser de tipo productivo, constituyendo parte de las actividades de operación de la entidad (IFRS Foundation, 2015).

El diferimiento de los gastos preoperativos hasta el ejercicio en que se generen ingresos prescrito en la LIR, se sustenta en el principio de correlación de ingresos y gastos, respecto del cual hemos identificado en el Marco Conceptual, oficializado mediante Resolución del Consejo Normativo de Contabilidad N° 063-2016-EF/30 con fecha 02/09/2016, la siguiente explicación:

Los gastos se reconocen sobre la base de una asociación directa entre los costos incurridos y la obtención de partidas específicas de ingresos. Este proceso, al que se denomina comúnmente correlación de costos con ingresos en actividades ordinarias, implica el reconocimiento simultáneo o combinado de unos y otros, si surgen directamente de las mismas transacciones u otros sucesos (IFRS Foundation, 2016, p. 24).

No obstante agrega, que no permite el reconocimiento en el balance de partidas que no cumplan con la definición de activo, la cual hemos revisado anteriormente, es decir, las NIIF prescriben que estos desembolsos se deben reconocer inmediatamente como un gasto cuando no existe certeza de que generarán beneficios económicos futuros.

En sentido contrario refiere Bernstein (1995) sobre los gastos diferidos, por los cuales indica que representan gastos ya producidos que se retrasan al futuro porque está previsto que beneficien a futuros ingresos o por que representan una verdadera asignación de costes a operaciones futuras (p. 187). Este tratamiento contable se sustenta en el principio de equiparación de ingresos y gastos, sobre el cual agrega:

Si un coste producido en un periodo va a beneficiar a uno o varios periodos futuros mediante una contribución a los ingresos o una reducción en los costes, ese coste debe diferirse hasta el correspondiente periodo futuro...

Así pues, si una empresa incurre en costes sustanciales de puesta en marcha para hacer funcionar instalaciones nuevas, mejores o más eficientes, puede diferir esos costes y cargarlos (amortizarlos) a periodos que previsiblemente se van a beneficiar de ellos. (p. 187).

Sobre el particular, podemos agregar que un ejemplo clásico del principio de correlación de ingresos y gastos es el reconocimiento del costo de ventas de un producto cuando se generen los ingresos por su venta. Así pues, encontramos la siguiente diferenciación de los casos en que es aplicable:

El principio de ingresos y gastos tiene una doble consecuencia en orden a la determinación del resultado del ejercicio:

- Por una parte, que incluye los ingresos de dicho periodo menos los gastos del mismo realizados para a la obtención de los citados ingresos...
- Por otra parte, también se imputarán al ejercicio los beneficios y quebrantos no relacionados claramente con la actividad de la empresa. (Aguirre, 1995, p. 64)

A partir de los textos citados se evidencia, que la práctica contable en años anteriores, prescribía que los gastos diferidos sean amortizados en ejercicios futuros basándose en el principio de correlación de ingresos y gastos. Sin embargo, cabe resaltar que posteriormente las NIIF limitaron el diferimiento de gastos (reconocimiento de activos), sujetándolo a la condición de certeza respecto de la generación beneficios futuros y prohibiendo la capitalización de gastos preoperativos iniciales y de puesta en marcha.

1.3. Marco Tributario: el tratamiento de los gastos pre-operativos iniciales y de expansión en la LIR

1.3.1. Gastos preoperativos y de expansión en la LIR

Sobre los gastos preoperativos iniciales y de expansión, el literal g) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta (LIR) señala lo siguiente:

A fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente..., en consecuencia son deducibles:...

- g) Los gastos de organización, los gastos pre-operativos iniciales, los gastos pre-operativos originados por la expansión de las actividades de la empresa y los intereses devengados durante el período pre-operativo, a opción del contribuyente, podrán deducirse en el primer ejercicio o amortizarse proporcionalmente en el plazo máximo de diez (10) años. (Decreto Supremo N° 179-2004-EF, 2004)

Es necesario precisar que la Ley del Impuesto a la Renta (LIR) y su reglamento no han establecido el alcance de los términos “preoperativos iniciales”, que permitan al contribuyente determinar su alcance y por tanto el tratamiento tributario que les corresponde, pudiendo abarcar parte o la totalidad de erogaciones incurridas durante la etapa preoperativa.

Asimismo, la LIR no ha precisado que debe entenderse por “expansión de actividades” y si todos los gastos dirigidos a la mencionada expansión califican como preoperativos, en sentido contrario podríamos considerar que ciertos gastos vinculados a un nuevo proyecto pueden calificar como gastos operativos incurridos en el desarrollo normal de las actividades.

Al respecto, podemos determinar las siguientes dos interpretaciones:

- Interpretación Restrictiva: en la cual se consideran gastos pre-operativos determinados desembolsos relacionados a la puesta en marcha del negocio. Asimismo, respecto de la expansión de actividades se considerarían únicamente ciertas erogaciones vinculadas con proyectos que signifiquen un cambio o ampliación del objeto social del contribuyente. Entre los cuales, podrían abarcar los gastos de establecimiento como gastos legales y honorarios para poner en marcha la empresa o proyecto, servicios de contratación de personal nuevo, búsqueda de local de oficinas o campamento, entre otros.
- Interpretación amplia: que implica que la integridad de desembolsos incurridos con anterioridad a la generación de ingresos califican como gastos preoperativos, a excepción de los desembolsos que formen parte del valor de capitalización de un activo fijo o intangible. Asimismo, respecto de la expansión de actividades correspondería la totalidad de erogaciones incurridas por los contribuyentes que se encuentran vinculados a un nuevo proyecto (ya sea una nueva actividad o servicio, o la ampliación de la mina) antes de su inicio de operaciones, salvo la excepción señalada anteriormente.

En esta línea de ideas, refiere De la Torre (2015) sobre las alternativas existentes ante la falta de definición del término preoperativos, la primera consiste en considerar que todos los gastos incurridos durante la etapa preoperativa constituyen gastos preoperativos, y por tanto se deducirán en el ejercicio en que se inicia el proyecto; y de otro lado, considerar como preoperativos solo aquellos vinculados directamente al proyecto, de tal forma que los gastos no vinculados directamente al proyecto se podrían deducir antes del inicio de la exploración del mismo (gastos administrativos) (p. 26).

Sobre el particular Arroyo (2013), menciona que existe una discusión en torno a si todos efectuados antes del inicio de operaciones califican como preoperativos, o si

existen gastos efectuados antes de iniciar actividades que no califican como tales y constituyen simplemente “gastos corrientes” que deben deducirse en función del principio del devengado (p 127), por no estar directamente relacionados a un proyecto.

De igual manera, para los términos expansión de actividades en la LIR, De la Torre (2015), señala dos posibles alternativas de interpretación, una de las cuales se refiere a considerar que “solo califican como gastos por expansión de actividades los incurridos cuando se desarrolló un bien o servicio diferente”; y la segunda interpretación consiste en “considerar que las erogaciones califican como gastos por expansión de actividades así no se esté frente a una actividad, bien o servicio diferente” (p. 30).

Respecto de este punto, consideramos que el legislador al establecer el tratamiento tributario prescrito en el artículo 37° inciso g) de la LIR, quiso establecer un tratamiento similar al contable, dado que la estructuración de esta norma tributaria proviene de periodos en los que la norma contable sí permitía la capitalización de gastos preoperativos destinados a iniciar un negocio, como hemos podido revisar anteriormente. Sin embargo, las NIIF actualizaron y uniformizaron el tratamiento contable, a fin de no diferir gastos por los cuales no existía certeza que generarían ingresos futuros. Por ello consideramos que esta norma no pretendía brindar un tratamiento favorable al contribuyente y no constituye un régimen de beneficio.

Sin perjuicio de ello, en la práctica diferir la deducción de gastos incurridos en la etapa preoperativa; beneficia a las empresas que se encuentran en etapa preoperativa, que de lo contrario generarían pérdidas significativas al no contar con ingresos para reducirlas; estas pérdidas estarían sujetas a las limitaciones de tiempo y cuantía de la LIR para su arrastre a ejercicios posteriores⁶. En cambio en caso se considerarán gastos

⁶ Los desembolsos que no califiquen como preoperativos (o como activo fijo) deberán ser considerados como gasto en el ejercicio en que se incurren. De esta forma, si la empresa se encuentra en etapa preoperativa generará pérdidas cuantiosas, las cuales no pueden ser arrastradas ilimitadamente y están sujetas a las disposiciones del artículo 50° de la LIR, el cual señala que a opción del contribuyente se podrán sujetar a cualquiera de los dos métodos de compensación y arrastre siguientes:

- a. Compensar la pérdida neta total de tercera categoría de fuente peruana que registren en un ejercicio gravable imputándola año a año, hasta agotar su importe, a las rentas netas de tercera categoría que obtengan en los cuatro (4) ejercicios inmediatos posteriores computados a partir del ejercicio siguiente al de su generación. El saldo que no resulte compensado una vez transcurrido ese lapso, no podrá computarse en los ejercicios siguientes.
- b. Compensar la pérdida neta total de tercera categoría de fuente peruana que registren en un ejercicio gravable imputándola año a año, hasta agotar su importe, al cincuenta por ciento (50%) de las rentas netas de tercera categoría que obtengan en los ejercicios inmediatos posteriores (Decreto Supremo 179-2004).

corrientes devengados en el ejercicio, sí estarían sujetos a las limitaciones mencionadas anteriormente.

1.3.2. Oportunidad de la deducción

En relación a la oportunidad de la deducción, la LIR ha establecido dos tratamientos para la amortización de los gastos pre-operativos, a opción del contribuyente, como los son: i) Deducirse en el primer ejercicio, o ii) amortizarse proporcionalmente en el plazo de diez años. Al respecto, el Art. 21° del Reglamento de la LIR señala sobre el plazo de amortización:

d) La amortización a que se refiere el inciso g) del artículo 37° de la Ley, se efectuará a partir del ejercicio en que se inicie la producción o explotación.

Una vez fijado el plazo de amortización sólo podrá ser variado previa autorización de la SUNAT. (Decreto Supremo N° 122-1994-EF)

En este sentido, debe establecerse la oportunidad a partir de la cual puede deducirse el monto total de los gastos preoperativos o iniciarse su amortización. Al respecto de la primera opción de deducción en un ejercicio señalado en la norma, existe la controversia sobre qué se entiende por primer ejercicio. En este sentido, la Resolución del Tribunal Fiscal N° 5349-3-2005 refiere lo siguiente:

Que conforme a la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) No. 1..., una empresa debe preparar sus estados financieros, entre otros, sobre la base contable de lo devengado, precisando que los gastos se reconocen en el estado de ganancias y pérdidas en base a una asociación directa entre los costos incurridos y las partidas específicas de ingresos obtenidos (concepto de asociación).

De acuerdo con el mencionado concepto de asociación, para efecto de la aplicación del devengado es indispensable vincular directamente el ingreso que aparece en el estado de resultados con todos los gastos en los que se incurre para la generación de dicho ingreso, por existir una relación causa y efecto entre los ingresos y gastos.

Con este argumento el Tribunal concluye que se entiende por primer ejercicio, a efectos de determinar el periodo para deducir estos gastos, aquel en que se obtengan los primeros ingresos del proyecto, de tal forma que se cumpla el principio de correlación de ingresos y gastos.

Por otro lado ¿cuál sería el tratamiento si el proyecto minero no llega a iniciar operaciones? La norma no ha establecido expresamente el tratamiento, sin embargo el Tribunal Fiscal en reiterada jurisprudencia ha remarcado que “ya sea por razones propias o por causas ajenas a la empresa, los gastos serían deducidos en el ejercicio en que se tomará la decisión” de cancelar su ejecución o de su inviabilidad. Esta posición ha sido recogida en las, RTF 04335-9-2014, RTF 21908-4-2011, RTF 2786-5-2010 y RTF 591-4-2008.

1.4. Gastos pre-operativos iniciales y de organización en la legislación comparada

A fin de dar contenido a los términos “gastos pre-operativos iniciales y de organización” recurriremos a la legislación comparada de Estados Unidos y México, revisaremos su tratamiento tributario y si los legisladores se acoplaron a la definición contable o si detallaron su alcance de forma específica.

1.4.1. Los gastos pre-operativos en la legislación comparada de Estados Unidos

La legislación comparada de Estados Unidos, define a los gastos pre-operativos en el Código Tributario Título 26, Subtítulo A, Capítulo 1, Subcapítulo B, Parte IV, § 195, apartado C1, mediante el enunciado de ciertas erogaciones, tales como:

- a) Gastos para investigar la creación o adquisición de un negocio
- b) Pagos para iniciar un negocio, tales como: Estudios de potenciales mercados, productos, suministro de personal y facilidades de transporte; publicidad, salarios de empleados e instructores para entrenamiento; gastos de viajes para asegurar distribuidores, clientes o proveedores; salarios de ejecutivos y consultores para iniciar el negocio. No incluyen los intereses

Asimismo, establecen dos mecanismos para su deducción, el primero implica una deducción limitada a US\$ 5,000 en el primer año y el exceso amortizable en un período de 180 meses, la segunda opción es capitalizar el gasto y diferir su deducción.

1.4.2. Los gastos pre-operativos en la legislación comparada de México

El Artículo N° 32 de la Ley sobre la Renta de México (Nueva Ley DOF publicada el 11-12-2013) establece como erogaciones realizadas en períodos pre-operativos:

- c) A la investigación y el desarrollo, relacionados con el diseño, elaboración, mejoramiento, empaque o distribución de un producto, así como con la prestación de un servicio; siempre que las erogaciones se efectúen antes de que el contribuyente enajene sus productos o preste sus servicios, en forma constante. Tratándose de industrias extractivas, estas erogaciones son las relacionadas con la exploración para la localización y cuantificación de nuevos yacimientos susceptibles de explotarse.

Asimismo, en el resolutivo de la Primera Sala Regional de Occidente del TFJFA de México, definen a la etapa pre-operativa como:

Período preoperativo es el lapso de tiempo entre la constitución de la sociedad y la fecha en que se prestan servicios o enajenan productos en forma constante, esto es, una empresa inicia actividades (no operaciones, que es el supuesto que terminaría con el período preoperativo) desde que se constituye, sin embargo, ello no implica que cuando esas actividades consisten en realizar actos preparatorios tales como adquirir equipos, organizar su administración y su producción, elaborar sus productos que pretende comercializar, desarrollar su mercado y contratar su personal, entre otros, por ese hecho haya iniciado operaciones, pues suponer lo contrario, llevaría a pensar que, necesariamente, antes de su constitución y, por ende, de su inscripción en el registro federal de contribuyentes, los posibles socios debieran realizar los actos de cuenta y a partir del día de su constitución operar su actividad comercial, lo cual haría nugatorio el derecho que la ley les concede de tener un período pre-operativo. (Revista No. 2 Cuarta Época, septiembre de 1998, P. 311)

De otro lado, han establecido un tasa del 10% como porcentaje máximo de amortización, similar a la existente en la LIR.

Como hemos podido observar, tanto la legislación de Estados Unidos y México han sido más claras y precisas para delimitar el alcance de los gastos pre-operativos, permitiendo que los contribuyentes tengan certeza sobre a qué desembolsos corresponde aplicar el tratamiento tributario prescrito para los gastos preoperativos.

1.5. Marco Tributario Sectorial: Gastos preoperativos en la Ley General de Minería

El artículo 37° de la LIR establece que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley. Asimismo, en el mismo inciso o) del mismo artículo agrega que:

Los gastos de exploración, preparación y desarrollo en que incurran los titulares de actividades mineras, que se deducirán en el ejercicio en que se incurran, o se amortizarán en los plazos y condiciones que señalen la Ley General de Minería y sus normas complementarias y reglamentarias.

Sobre el particular, el Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería (LGM), aprobado mediante Decreto Supremo N° 014-92-EM, establece como actividades de la industria minera el cateo, prospección, exploración, desarrollo, explotación, labor general, beneficio, transporte minero y comercialización de los productos minerales.

Como antecedente de la LGM, tenemos el Decreto Ley N° 18880 Ley General de Minería, publicado el 8 de Junio de 1971, el cual incorporaba las definiciones de cateo, prospección, exploración y desarrollo, con el mismo contenido prescrito actualmente en la LGM y

Es necesario precisar que el tratamiento regulado por la LGM es un tratamiento especial aplicable a las compañías comprendidas en el sector; por lo que su aplicación prima ante el tratamiento general previsto en la Ley del Impuesto a la Renta, en lo que ésta le resulte oponible, sin perjuicio de realizar una interpretación sistemática de ambas normas. *

1.5.1. Definición de gastos de cateo, prospección y exploración

El artículo N° 1 de la LGM (1992) define al cateo como la acción conducente a poner en evidencia indicios de mineralización por medio de labores mineras elementales. Asimismo, respecto de los gastos de prospección establece que es la investigación conducente a determinar posibles áreas de mineralización utilizando procedimientos químicos y físicos, así como la técnica de precisión.

García-Montúfar y Franciskovic (1999) sostienen que el cateo es la actividad minera que tiene por objeto tantear, descubrir, buscar un yacimiento mediante el empleo de métodos empíricos, rudimentarios, exagerando el pico y lampa tradicionales (p 21).

Además, García-Montúfar y Franciskovic (1999) definen a la prospección como aquella actividad minera que tiene por objeto descubrir un yacimiento pero utilizando métodos distintos que el cateo, “el prospector recurre al apoyo masivo de la ciencia y de la técnica, aplicando, por ejemplo: métodos sísmicos, geofísicos, magnéticos, eléctricos, electromagnéticos, radiométricos, gravitativos e incluso los satélites” (p 22).

De igual forma sobre la prospección, Rodríguez (1982-1983) refiere “debemos tratarlo como la actividad minera de mayor consistencia científica para lograr el descubrimiento de la riqueza minera” (p 84).

Seguidamente, sobre los gastos de exploración, el artículo 8 de la LGM (1992) señala que la exploración es la actividad minera tendiente a demostrar las dimensiones, posición, características mineralógicas, reservas y valores de los yacimientos minerales.

Sobre el particular, sostiene García-Montúfar y Franciskovic (1999) que la exploración es la actividad minera que tiene por objeto estudiar o evaluar un yacimiento, es decir comprobar si el yacimiento es susceptible de aprovecharse económicamente, si es rentable económicamente o no. Agregan que, el significado de la palabra exploración es distinto al uso ordinario de la palabra, por cuanto no se trata de descubrir un yacimiento, sino de evaluar un yacimiento ya descubierto (p 22).

Otro concepto de gastos de exploración lo podemos encontrar en las normas contables, sobre el particular el Consejo Normativo de Contabilidad aprobó las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) mediante Resolución de Consejo Normativo de Contabilidad N°059-2015-EF/30, estableciendo en la NIIF 6 – Exploración y Evaluación de Recursos Minerales (2016) lo siguiente:

Una entidad considerará el grado en el que los desembolsos puedan estar asociados con el descubrimiento de recursos minerales específicos. Los siguientes son ejemplos de desembolsos que podrían incluirse en la medición inicial de los activos para exploración y evaluación (la lista no es exhaustiva):

- (a) adquisición de derechos de exploración;
- (b) estudios topográficos, geológicos, geoquímicos y geofísicos;
- (c) perforaciones exploratorias;
- (d) excavaciones de zanjas y trincheras;
- (e) toma de muestras; y

(f) actividades relacionadas con la evaluación de la factibilidad técnica y la viabilidad comercial de la extracción de un recurso mineral.

Los desembolsos relacionados con el desarrollo de los recursos minerales no se reconocerán como activos para exploración y evaluación. El Marco Conceptual y la NIC 38 Activos Intangibles suministran guías sobre el reconocimiento de activos que surjan de este desarrollo.

En nuestra opinión, el concepto de exploración prescrito en la norma contable recoge el mismo alcance señalado en la LGM. En el capítulo III expondremos a mayor detalle esta interpretación.

1.5.2. Definición de gastos de desarrollo

Respecto de los gastos de desarrollo, el artículo 8 de la LGM (1992), prescribe que el desarrollo es la operación que se realiza para hacer posible la explotación del mineral contenido en un yacimiento.

Así, los gastos de desarrollo son incurridos luego de confirmar la viabilidad de un proyecto mediante la exploración y con la finalidad de preparar la infraestructura que permitirá la explotación de la mina. Sobre el particular, Garcia-Montúfar y Franciskovic (1999) sostienen lo siguiente:

La actividad de desarrollo prepara el yacimiento para su explotación. Esto significa que según se trate de la mina subterránea o explotación a cielo abierto tendrá que efectuarse una serie de trabajos como abrir socavones, pozos, galerías, chimeneas, remover material estéril, edificar campamentos, instalar plantas de agua, de luz, construir carreteras, etc. **es decir la infraestructura necesaria para la explotación** (p 22-23) (El subrayado es nuestro).

De igual forma, la RTF N° 03113-1-2006 señala como gastos de desarrollo:

El desarrollo minero comprende las operaciones efectuadas antes de la explotación del yacimiento minero y que tienen por finalidad posibilitar y preparar el acceso al yacimiento minero y su producción, por lo tanto se establece que los gastos de desarrollo minero incluirán aquéllos incurridos a fin de realizar tales actividades (remoción de material estéril, desencape, apertura de socavones, etc.), que posibilitarán la explotación de la reserva del mineral.

Es importante resaltar, que las actividades de desarrollo pueden llevarse a cabo de forma concurrente con otras actividades mineras. Así, sostiene Belaunde (2011) “el desarrollo puede darse tanto en la fase de exploración como la de explotación, y que aunque el art. 8 de la LGM no lo señale expresamente puede ser definido como el conjunto de actividades necesarias para ampliar la explotación o para extender la vida de la mina” (p 66). Por ello, si una empresa se encuentra en etapa de explotación y ejecuta actividades de desarrollo, por la naturaleza de estas erogaciones, les corresponde aplicar el tratamiento según el artículo 75° de la LGM.

Cabe mencionar, que el hecho que determina el pase de una etapa de exploración a desarrollo en un proyecto minero es la Declaración de Reservas que comprueba los recursos minerales y la viabilidad de una futura explotación del yacimiento.

1.5.3. Tratamiento Tributario Sectorial de los gastos de cateo, prospección y exploraciones

Por su parte, el artículo 74° de la LGM señala que el valor de adquisición de las concesiones, incluyendo lo invertido en prospección y exploración hasta la fecha que de acuerdo a ley corresponda cumplir con la producción mínima, se amortizará a partir del ejercicio en que corresponda cumplir con la producción mínima obligatoria. Salvo que se opte por deducir lo gastado en prospección y exploración en el ejercicio en que se incurra en dichos gastos.

Sobre el particular, los gastos de exploración incurridos hasta el ejercicio en que corresponda cumplir con la producción mínima obligatoria, según el artículo 74° de la LGM (1992), a opción del titular minero, pueden ser considerados como parte del valor de adquisición de las concesiones y amortizarse en el plazo de la vida probable del depósito o deducirse en el ejercicio en que se incurran.

Asimismo, el artículo 75° de la LGM (1992) establece que los gastos de exploración posteriores al inicio de la producción mínima obligatoria están sujetos a una regla similar que permite su deducción tributaria en el ejercicio en que se incurren o su amortización en el plazo de la vida probable de la mina.

1.5.4. Tratamiento Tributario Sectorial de los Gastos de desarrollo

Sobre el tratamiento tributario de los gastos de desarrollo y preparación podemos señalar que podrán deducirse íntegramente en el ejercicio en que se incurran o, amortizarse en dicho ejercicio y en los siguientes hasta un máximo de dos adicionales, de conformidad con Artículo 75 de la LGM.

De esta forma se deberá optar en cada caso por uno de los sistemas de deducción a que se refieren los párrafos anteriores al cierre del ejercicio en que se efectuaron los gastos, comunicando su elección a la Administración Tributaria al tiempo de presentar la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta, indicando, en su caso, el plazo en que se realizará la amortización y el cálculo realizado.

De otro lado, en los casos que los proyectos no lleguen a una etapa de explotación el artículo 75° agrega:

En caso de agotarse las reservas económicamente explotables, hacerse suelta o declararse caduca la concesión antes de amortizarse totalmente lo invertido en exploración, desarrollo o preparación, el contribuyente podrá optar por amortizar de inmediato el saldo o continuar amortizándolo anualmente hasta extinguir su importe dentro del plazo originalmente establecido.

Asimismo, la LGM señala que las opciones mencionadas, se ejercitan respecto de los gastos de cada ejercicio, y, luego de escogido un sistema, éste no podrá ser variado respecto de los gastos del ejercicio.

En esta línea de ideas, tratándose de los gastos de desarrollo la norma no ha establecido un porcentaje de amortización específico; sin embargo, lo que sí ha regulado es el plazo máximo de tres ejercicios, dejando a elección del contribuyente determinar el importe de amortización que considerará en cada año del plazo mencionado, más aun siendo posible tomar la deducción en un solo ejercicio, esto es, el ejercicio en que se incurre el gasto.

Como podemos observar, la diferencia entre calificar una erogación incurrida antes del inicio de operaciones de un proyecto minero como gasto de exploración y desarrollo o como gasto preoperativo según el alcance del artículo 37° inciso g) de la LIR, corresponde al período o periodos en el que se aplica la deducción tributaria del gasto.

1.6. Vulneración del principio de seguridad jurídica

Consideramos que la falta de precisión de la LIR y de la LGM genera falta de certeza en la aplicación del tratamiento tributario, transgrediendo el principio de seguridad jurídica. Al respecto precisamos, que según Medrano (1992) el principio de seguridad jurídica puede identificarse con certeza y ésta se obtiene de la aplicación de una serie de principios jurídicos, cuya concurrencia permite alcanzar ese estadio en el cual los ciudadanos están siempre – razonablemente - en aptitud de conocer sus obligaciones y derechos. Asimismo, según la cita de Medrano (1992) a Villegas, se señala que en materia tributaria la seguridad jurídica se concibe esencialmente como certeza pronta y definitiva acerca de la cuantía de la deuda tributaria, la ausencia de cambios inopinados que impidan calcular con antelación la carga tributaria.

De otro lado, la Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación de México ha sostenido sobre el principio de seguridad jurídica:

En ese sentido, el contenido esencial de dicho principio radica en "**saber a qué atenerse**" respecto de la regulación normativa prevista en la ley y a la actuación de la autoridad. Así, en materia tributaria debe destacarse el relevante papel que se concede a la ley (tanto en su concepción de voluntad general, como de razón ordenadora) como instrumento garantizador de un trato igual (objetivo) de todos ante la ley, frente a las arbitrariedades y abusos de la autoridad, lo que equivale a afirmar, desde un punto de vista positivo, la importancia de la ley como vehículo generador de certeza, y desde un punto de vista negativo, el papel de la ley como mecanismo de defensa frente a las posibles arbitrariedades de los órganos del Estado. De esta forma, las manifestaciones concretas del principio de seguridad jurídica en materia tributaria, se pueden compendiar en la certeza en el derecho y la interdicción de la arbitrariedad o prohibición del exceso; la primera, a su vez, en la estabilidad del ordenamiento normativo, suficiente desarrollo y la certidumbre sobre los remedios jurídicos a disposición del contribuyente, en caso de no cumplirse con las previsiones del ordenamiento; y, la segunda, principal, más no exclusivamente, a través de los principios de proporcionalidad y jerarquía normativa, por lo que la existencia de un ordenamiento tributario, partícipe de las características de todo ordenamiento jurídico, es producto de la juridificación del fenómeno tributario y su conversión en una realidad normada, y tal ordenamiento público constituirá un sistema de seguridad jurídica formal o de "seguridad a través del Derecho". Primera Sala. Décima Época. Semanario

Judicial de la Federación y su Gaceta. Libro XVI, Enero de 2013, Pág. 437. 2002649. 1a./J. 139/2012 (10a.).

De esta forma, Morales Dasso y Morante Brigneti (2009) sostienen que la esencia de la mayor debilidad que, en su opinión, puede atribuirse a la legislación minera general es la inseguridad tributaria que se manifiesta de diversas maneras (p 143). Asimismo, a su opinión lo tributario resulta ser el “talón de Aquiles” de la legislación minera (p. 142)

1.7. Aplicación del principio de especialidad en las normas tributarias

El principio de especialidad ha sido recogido en la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario peruano, mediante el siguiente postulado: “que en lo no previsto por el Código o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan o desnaturalicen. Supletoriamente, se aplicarán los principios del derecho tributario y en su defecto los principios de derecho administrativo y los principios generales del derecho” (Decreto Supremo N° 133-2013-EF, 2013).

Al respecto, sobre este principio Zegarra señaló lo siguiente:

La regla norma especial prima sobre norma general constituye un principio general del Derecho, y como tal, cumple dos funciones claramente diferenciadas: estos es: (i) un función de fuente de derecho, que permite la creación de normas jurídicas ante las denominadas lagunas de Derecho, y (ii) un función informadora de Derecho, esto es, servir como idea fundamental que subyace al Derecho positivo y que puede ser utilizado como criterio para interpretación de normas jurídicas. (Zegarra, 2016)

Queda claro, que a los gastos incurridos en etapa preoperativa y de expansión por una empresa minera, en principio, le serían aplicables las regulaciones establecidas en la LGM, y la LIR respecto de las normas que no se le contrapongan, esto en virtud del principio de especialidad de las normas. Asimismo, también es posible una interpretación sistemática de ambas leyes.

CAPITULO II: PROBLEMÁTICA DE LOS GASTOS PREOPERATIVOS EN EL SECTOR MINERO

Este capítulo recogerá las controversias suscitadas respecto de los gastos preoperativos de la LIR, y nos permitirá analizar el alcance que la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal han concluido sobre este régimen. Asimismo, esta problemática también le es aplicable a los desembolsos destinados a los estudios de factibilidad, estudios de impacto ambiental y responsabilidad social que se incurren en el sector minero durante la etapa preoperativa de un proyecto, y que estudiaremos a detalle en el capítulo III.

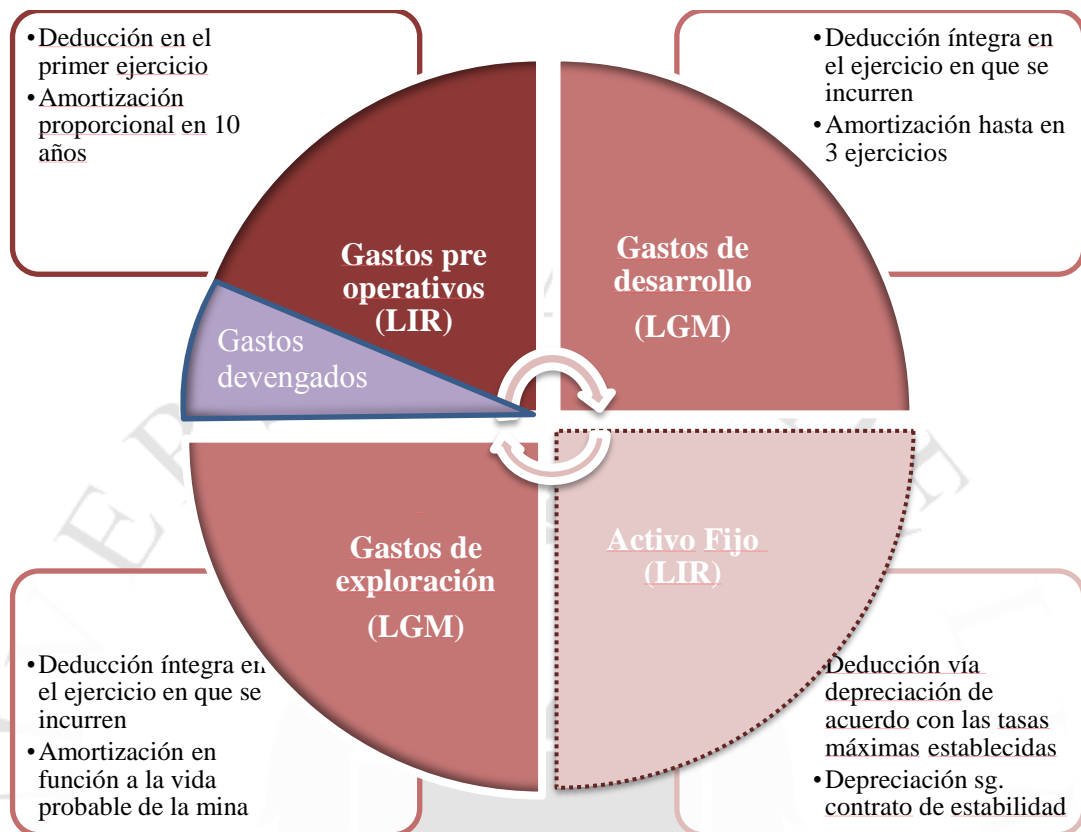
De esta forma, en la legislación tributaria podemos identificar distintos rubros a las erogaciones que pueden ser incurridas durante la etapa preoperativa. Así, la Ley del Impuesto a la Renta establece el tratamiento tributario general de los gastos preoperativos para los distintos sectores, gastos devengados, gastos de investigación y desarrollo⁷, y de las inversiones en activos fijos e intangibles; por otro lado, la Ley General de Minería recoge el tratamiento tributario de los gastos de cateo, prospección, exploración y desarrollo⁸. Cada una de estas normas ha establecido un momento distinto para la deducción del gasto, como hemos revisado en el capítulo previo, y para lo cual hemos preparado un cuadro esquemático que contiene el tratamiento tributario de los rubros que generan la mayor cantidad de controversias sobre su alcance:

⁷ Para efectos del presente trabajo, no entraremos a pormenorizar los gastos de investigación y desarrollo establecidos en la LIR.

⁸ Note que los gastos de exploración y desarrollo, así como la inversión en activo fijo también puede efectuarse en etapas distintas a la preoperativa.

Figura 2.1.

Tipos de gastos incurridos durante la etapa preoperativa



Fuente: Elaboración propia. Fuente LIR y LGM

Respecto de las erogaciones que califican como gastos preoperativos según el artículo 37° de la LIR, deberán diferirse hasta el ejercicio en el cual se generen los ingresos del negocio y opcionalmente poder deducirse en un ejercicio o proporcionalmente hasta en 10 años. De otro lado, en el caso queden fuera del alcance de este artículo de la LIR y de la LGM, sin perjuicio de que puedan calificar como activo fijo o intangible, corresponderá deducirlos en el ejercicio en que se incurren en virtud del principio del devengado del artículo 58°.

Una calificación equivocada del gasto por parte del contribuyente puede ocasionar deducir un gasto en el ejercicio que no corresponde. Por ejemplo, el contribuyente puede considerar que determinado gasto debe ser diferido hasta la generación de ingresos, y la administración contrariamente puede considerar que debió ser deducido en el ejercicio que se incurre. Las consecuencias más lesivas se presentan si los gastos mencionados, de acuerdo a la administración, corresponden a un período

prescrito o cerrado, más aun si tenemos en cuenta que las empresas mineras tienen periodos preoperativos bastante extensos por naturaleza.

Como hemos señalado anteriormente, en un escenario de una empresa minera con periodos preoperativos largos, le es más beneficioso considerar la mayor parte de los gastos como preoperativos de acuerdo con el artículo 37° g) de la LIR, ya que le permitirá diferirlos hasta la generación de ingresos, así como “esquivar” los sistemas para el arrastre de pérdidas del artículo 50° de la LIR. En este sentido, los gastos que no califiquen como preoperativos y devenguen en el ejercicio en el que se incurren sí se verán reflejados directamente en la pérdida tributaria que genere la compañía.

En cambio, si la empresa minera se encuentra operativa generando utilidad neta e impuestos gravables, le resultará más beneficioso deducir los gastos en el ejercicio en que se incurren de acuerdo con la LGM o el artículo 50° de la LIR, según corresponda, de tal forma que le generen un “escudo fiscal” para reducir el impuesto a la renta de sus proyectos operativos.

En ambos casos, es importante resaltar que los proyectos mineros además de largo períodos preoperativos, tienen como características una gran incertidumbre sobre si llegarán a una etapa de exploración, por riesgos de viabilidad social, viabilidad económica (fluctuación de precio), riesgos geológicos, entre otros. Por ejemplo, en la actualidad existen proyectos cuya etapa preoperativa se ha prolongado por más de diez años como Conga y Tía María, sin embargo a la fecha se encuentran paralizados, y por tanto también se encuentran “congelados” los gastos preoperativos que se incurrieron y que de acuerdo con el tratamiento del artículo 37° de la LIR se deben diferir a la espera del inicio de la explotación del proyecto minero, o ciñéndonos a la jurisprudencia, cuando se decida su cancelación o inviabilidad.

De otro lado, en caso las inversiones efectuadas califiquen como activo fijo o intangibles, deberán deducirse mediante la depreciación de acuerdo con las tasas máximas establecidas en el artículo 22 del Reglamento de la LIR, y en caso califique como intangibles de duración limitada deberán amortizarse hasta en 10 años.

2.1. Controversias generadas respecto del alcance del régimen de gastos preoperativos

De la revisión de la legislación tributaria en el capítulo anterior hemos verificado que la ley no ha definido de forma expresa el alcance de los conceptos de gastos preoperativos. En este capítulo, recurriremos a pronunciamientos de la administración tributaria y jurisprudencia del Tribunal Fiscal para analizar las interpretaciones que se han suscitado en relación a este régimen.

La administración tributaria mediante Informe N° 173-2016-SUNAT/5D0000 sustenta una interpretación amplia de los gastos preoperativos, al sostener que todos los gastos de venta y administrativos vinculados con la ejecución de uno de los proyectos cuya construcción aún no ha sido terminada (y por tanto, aún no se ha devengado ingresos gravados con el impuesto a la renta) califican como gastos preoperativos por expansión de actividades.

Una definición más restrictiva la explica el Tribunal Fiscal en la RTF 11969-3-2014 argumentando que:

Se entiende por gastos preoperativos a los desembolsos que se realizan en la etapa preoperativa de una empresa por las actividades encaminadas a iniciar sus operaciones comerciales o industriales, tales como organizar su administración y producción, desarrollar los productos o servicios que planea vender, desarrollar su mercado, contratar su personal, etc, así como los gastos de constitución (gastos notariales, de registro, honorarios de abogados, etc) y los gastos de organización de negocio.

La resolución bajo análisis recoge la definición contable de gastos preoperativos, sin embargo no la valora y concluye confirmando que se tratan de gastos preoperativos en función del principio de correlación de ingresos y gastos; los desembolsos en controversia correspondían a gastos de viaje, remuneraciones de técnicos, levantamiento de plano, entre otros costos administrativos para identificar las oportunidades del negocio respecto de determinadas concesiones de petróleo que no llegaron a convertirse en contratos de licencia.

A nuestro parecer, estos gastos no se encuentran dentro del alcance de los términos gastos preoperativos, por cuanto no califican como expansión de actividades, sino un mero intento de ampliar el negocio como una actividad ordinaria en toda empresa. Es decir, este desembolso se da en un punto previo a cualquier inicio de actividades de expansión.

El Informe N.º 079-2016-SUNAT/5D0000 recoge un pronunciamiento más específico de parte de la administración tributaria:

Para efectos de lo dispuesto por el inciso g) del artículo 37º de la LIR, los gastos efectuados para la elaboración de propuestas para un concurso de licitación pública, en los que incurre una empresa en marcha cuya actividad principal es la contratación y ejecución de obras de construcción civil, constituyen gastos preoperativos.

La administración tributaria en este pronunciamiento, recurre a doctrina contable para darle contenido al término gastos preoperativos, concluyendo que los desembolsos para la licitación están dirigidos a generar ingresos en el futuro y por tanto son preoperativos.

Adicionalmente, recurre a la definición de costos diferidos y al principio de asociación de ingresos y gastos para sustentar su diferimiento, sin embargo, a nuestro parecer, es innecesario e incongruente, puesto que la misma LIR ha establecido un tratamiento disímil al contable. Esta afirmación se confirma cuando la misma administración cita a la NIC 38 Intangibles, para remarcar, a los gastos de establecimiento, como ejemplos de desembolsos que deben ser reconocidos como un gasto en el momento en que se incurren en ellos.

En este mismo sentido, el Tribunal Fiscal en la RTF N° 05242-1-2003 ha señalado que son gastos preoperativos los desembolsos efectuados por concepto de abogados, arquitectos, investigaciones de mercado, y movilidad relacionados a un proyecto de construcción. Agregando que, dicho proyecto (construcción) se encontraba relacionado con su actividad gravada (promoción de proyectos inmobiliarios).

Como hemos señalado en el Capítulo I, existe un cierto sector de especialistas que sostiene que no todo gasto que se incurra antes de que se inicien operaciones debe ser considerado como tal, sino que sólo califican aquellas erogaciones que tienen incidencia en más de un ejercicio y, por tanto, únicamente a éstas les resultará aplicable el inciso g) del artículo 37º de la LIR, evidentemente, no están incluidos aquellos egresos que forman parte del costo de los activos.

En este sentido, Arroyo (2013) señala que, se entiende por gastos corrientes a aquellos que no están vinculados directamente a un proyecto o que no tienen implicancias en la generación de beneficios futuros, sino que constituyen desembolsos

que sólo pueden afectar los resultados del ejercicio en que estos se efectúan, por ejemplo gastos de fotocopias, impresiones, etc.

En efecto, la norma contable ha establecido un tratamiento distinto al definir un activo, remarcando que solo pueden diferirse aquellas erogaciones de las cuales se tiene cierta certeza que generaran beneficios económicos futuros. Como mencionamos anteriormente, en nuestra opinión, el objetivo del legislador en el Art. 37 g de la LIR fue otorgar un tratamiento similar al contable, sin embargo, la norma contable fue actualizada para agregar que solo podrían ser diferidos aquellos gastos de los que se tenga certeza que generarán ingresos.

No obstante, es preciso señalar, la notoria incongruencia de la administración al soportar esta diferenciación, en el principio contable de asociación de ingresos y gastos, para luego concluir un tratamiento tributario que difiere del contable. Así, es posible recurrir a la norma contable para dar contenido a los términos gastos preoperativos iniciales y de expansión, más no para sustentar el motivo del diferimiento que prescribe la LIR.

Al respecto, el Tribunal Fiscal mediante RTF 2989-4-2010 ha señalado que:

Gasto preoperativo es todo egreso incurrido antes de que la empresa inicie sus operaciones sin importar que incidan o no en más de un período, tales como “pago de remuneraciones el personal en la planilla... y del personal administrativo, que incurrió tiempo en el proyecto del lote 88, alquileres de oficinas administrativas, alquileres de viviendas para personas no domiciliadas, educación en virtud de los convenios celebrados con Institutos Senati y Sencico, para la capacitación en trabajos de carpintería, albañilería, orientados para el eficiente desarrollo del proyecto, transportes por viaje en helicóptero y avión a la obra, estudios especiales que comprenden la participación de personas de la comunidad en el monitoreo ambiental necesario para el mejor desarrollo del proyecto, consumos de servicios telefónicos del proyecto, publicidad, traducciones de manuales, videos, pagos a las Municipalidades para trámites de usos de área acuática, derechos de agua, autorizaciones de acarreo, así como combustible, lubricantes y vigilancia. (el subrayado es nuestro)

Es preciso resaltar que en esta RTF, se consideran ciertos gastos de responsabilidad social como preoperativos, como lo son: los gastos de educación para la capacitación de personas de la comunidad en trabajos de carpintería, albañilería, y los estudios especiales que comprenden la participación de personas de la comunidad. Asimismo, el

TF ha tenido las mismas conclusiones y argumentos en la RTF N° 04335-9-2014 en relación a gastos del personal de administración, capacitación, salud, selección de personal, ropa de trabajo, vigilancias, correo, útiles de oficinas, gastos de representación, entre otros, respecto de un lote que aún no había iniciado la extracción comercial.

Adicionalmente, el Tribunal Fiscal a través de la RTF 2014-3-11969 señala que el tratamiento de “la NIC 38 para gastos preoperativos no resulta aplicable, porque existe una disposición expresa en la LIR, que establece el tratamiento de los gastos preoperativos”. Evidentemente, no es aplicable el tratamiento contable que prescribe la NIC, puesto que la LIR y las NIC establecen momentos distintos para su reconocimiento como gasto, no obstante, el Tribunal no analiza si estos gastos no se encuentran dentro del alcance del artículo 38 de la LIR por haber devengado a la luz de las normas contables en el ejercicio en que se incurrieron.

De otro lado, los gastos que se incurren durante la etapa preoperativa o de expansión también pueden formar parte del costo computable de ciertos activos, de modo que no les resultará aplicable el régimen previsto en el inciso g) del artículo 37° de la LIR, correspondiéndoles su deducción vía depreciación o amortización de bienes tangibles o intangibles, respectivamente; sin perjuicio de que puedan calificar como desarrollo de acuerdo a la LGM, en cuyo caso debe primar la aplicación de esta última.

En efecto, el artículo 20° de la LIR y la primera Disposición Final del Decreto Supremo 134-2004-EF recogen derivaciones explícitas a la norma contable, de modo que todos aquellos egresos que según las normas y principios de contabilidad deban incorporarse en el costo de los activos fijos o intangibles, formarán parte del valor de estos últimos, y su deducción para propósitos tributarios se sujetará a las disposiciones correspondientes a la depreciación de activos fijos y amortización de intangibles de duración limitada.

2.2. Controversias respecto del alcance de los términos “expansión de actividades”.

En lo que respecta a los gastos preoperativos de expansión de actividades, la LIR y su reglamento no han recogido de forma expresa una definición de lo que se entiende por “expansión”, lo cual es relevante para determinar si los egresos corrientes incurridos por

una empresa en marcha vinculados con dicho proceso, son deducibles de manera similar a los gastos operativos siguiendo el criterio de lo devengado, o si, por el contrario, su deducción total o el inicio de su amortización debe diferirse, al periodo en el que culmine la expansión y la misma genere rentas gravables, sin perjuicio del castigo en el ejercicio en que se decida la cancelación del proyecto.

Ciñéndonos a la definición semántica, la Real Academia define expansión como la acción y efecto de expandir o expandirse. A su vez, expandir significa dilatar o extender algo, hacer que aumente de tamaño.

Asimismo, respecto de la expansión de productos y mercados Kotler & Armstrong (2016) señalan que el diseño de la cartera de negocios implica identificar los ramos y productos que la empresa debería identificar en el futuro, de tal forma que permita la penetración en nuevos mercados, así como el desarrollo y diversificación de productos y mercados. Es decir, la expansión está dirigida exclusivamente a ampliar la gama de productos y mercados en donde colocar los productos.

Sobre el particular, existen diversos pronunciamientos del Tribunal Fiscal, entre los cuales la RTF N° 11969-3-2014 prescribe lo siguiente:

Una empresa en funcionamiento (empresa en marcha) puede enfrentarse a una situación análoga a la de una empresa en etapa preoperativa, esto sucede cuando decide llevar a cabo el desarrollo de una actividad nueva diferente o de distinta naturaleza a las ya existentes. En este caso, el concepto de preoperativos también es aplicable a las empresas en marcha, surgiendo los denominados gastos preoperativos por expansión de actividades.

Adicionalmente, la Resolución del Tribunal Fiscal N° 5355-1-2002 de fecha 13.09.2002 precisa que los gastos por la ampliación de las áreas de la oficina no están destinados a la expansión de las actividades de la empresa. En sentido contrario, mediante Resolución del Tribunal Fiscal N° 3942-5-2010 de fecha 16.04.2010 se confirmó que los desembolsos para una nueva máquina sopladora de un proceso de embotellado constituyen gasto pre-operativo.

Además, el Tribunal fiscal concluyó, mediante la Resolución N° 04335-9-2014, respecto de un lote adicional (lote 88) de petróleo, que calificaba como expansión de actividades por ser una nueva unidad de producción.

A mayor abundamiento, en la RTF N° 04971-1-2016 se consideró como gastos preoperativos aquéllas erogaciones por concepto de servicios de investigación y formulación de productos, cera al agua autobrillante, detergente industrial, suavizador de ropa, entre otro, por considerar que estos se originaron para evaluar la posibilidad de expandir sus actividades en la fabricación de productos químicos y hoteleros. Siendo importante mencionar que la compañía había modificado su estatuto para incluir dichas actividades en su objeto social. Al respecto el Tribunal precisó:

La norma antes expuesta permite la deducción de gastos de investigación, desarrollo o preoperativos vinculados con la expansión de actividades de las empresas, es decir, que tienen por objeto lograr un nuevo producto o servicio, los cuales resultan necesarios para determinar si la inversión será adecuada o favorable para sus intereses. (el subrayado es nuestro)

Como puede apreciarse, pareciera que el Tribunal ha adoptado una interpretación amplia respecto del alcance de los términos expansión de actividades establecidos en el inciso g) del artículo 37° de la LIR, considerando que el mismo incluye no solo los gastos incurridos con el fin de poner en marcha un nuevo giro del negocio o un nuevo producto, sino también los destinados a mejorar el proceso productivo y las erogaciones destinadas meramente a buscar (no implementar) un nuevo negocio.

Teniendo en cuenta lo expuesto anteriormente, en el sector minero, nosotros consideramos que por expansión de actividades debe considerarse, por ejemplo, la explotación de nuevos tajos en concesiones distintas a las que son materia de explotación, la extracción de recursos minerales distintos que requieran un nuevo procesamiento. Por el contrario, en nuestra opinión, no califican como expansión de actividades, nuevas etapas o fases del proceso productivo que requieran la construcción de activos fijos, mejoras en el proceso productivo o incorporación de mejoras tecnológicas y ambientales que constituyen modificaciones cualitativas o cuantitativas en la productividad y que derivarán en la construcción de activos fijos como plantas y facilidades, cuyo objetivo es lograr un proceso más eficiente en términos de tiempo y costos. De lo contrario, podríamos caer en el sin sentido de interpretar que un determinado proyecto califica o no como expansión de actividades en función del importe o magnitud de la inversión del activo fijo.

2.3. Controversia sobre la interpretación de los términos primer ejercicio para la deducción de los gastos pre-operativos establecida en la LIR.

No existe norma que defina qué debe entenderse por “primer ejercicio” para fines de la deducción en un solo año. El artículo 21, inciso d) del reglamento de la LIR únicamente se refiere al caso de la amortización al señalar que se efectuará a partir del ejercicio en que se inicie la producción o explotación.

Cuando la norma del inciso g) del artículo 37° hace mención al “primer ejercicio”, bien podría entenderse que corresponde al “devengo” del gasto, esto es, a aquel en el cual el mismo se incurre por recibirse los respectivos servicios o bienes y determinarse la obligación al pago.

Sin embargo, es preciso señalar que la SUNAT y el Tribunal Fiscal han adoptado una interpretación distinta. En efecto, mediante el Informe N° 062-2009-SUNAT/2B0000, concluye que la opción deducir en el primer ejercicio los gastos de organización y preoperativos contenida en el inciso g) del artículo 37° del TUO de la LIR debe entenderse referida a la deducción de dichos gastos en el ejercicio gravable en que inicie la producción o explotación.

De esta misma forma, el Tribunal Fiscal en las Resoluciones N° 5349-3-2005 y N° 2989-4-2010, estableció que el contribuyente también deberá esperar el inicio de operaciones productivas en caso elija deducir los gastos preoperativos en un solo (el “primer”) ejercicio. Esta interpretación se fundamenta en que, para el Tribunal Fiscal, los beneficios que se producen en este tipo de gastos (diferidos) se presentan en los ejercicios siguientes a aquel en que se incurren, lo cual en virtud del principio contable de asociación de ingresos y gastos (matching) obliga a que tales egresos se difieran hasta el ejercicio en que se generen los ingresos correspondientes.

En otras palabras, tanto para el Tribunal como para SUNAT, el ejercicio de la opción a la que se refiere el inciso g) del artículo 37° de la LIR, es decir escoger entre deducir el gasto en un solo ejercicio o amortizarlo en diez, solo procede cuando la empresa haya iniciado operaciones productivas o haya comenzado la explotación del negocio resultante de la ampliación de sus actividades o diversificación de su giro.

En consecuencia, queda claro que tanto para SUNAT y el Tribunal Fiscal, puede concluirse que los gastos preoperativos se difieren para fines tributarios, hasta que se

inicie la fase de producción del proyecto, en cualquiera de las alternativas por las que opte.

2.4. Controversias generadas respecto del alcance del régimen de gastos de exploración y desarrollo de la Ley General de Minería

En este subtítulo revisaremos las controversias generadas en relación al alcance los gastos de exploración y desarrollo, respecto de los gastos preoperativos, y la polémica que generan la falta de una definición más predecible y la ausencia de una definición expresa respectivamente.

Los efectos prácticos consisten por ejemplo en el caso de una empresa minera que aún no ha iniciado actividades y tiene pérdidas tributarias acumuladas circunscritas a los límites para su arrastre, le resulta más beneficiosa la calificación de la mayor parte de sus gastos como preoperativos, de tal manera que pueda diferir estos gastos y no someterlos al límite del arrastre de pérdidas. De otro lado, las empresas en actividades que ejecutan un nuevo proyecto les resulta más beneficioso calificarlos como gastos de exploración dado que les permitirá tener un “escudo fiscal” respecto de las utilidades que derivadas de su(s) proyecto(s) que paralelamente están operativos y que generan utilidades gravadas con impuesto a la renta.

Por ello, consideramos que corresponde analizar cada caso en particular a fin de determinar si una determinada erogación debe ser tratada como un gasto preoperativo o de exploración y desarrollo. No obstante, en el capítulo III analizaremos a detalle casos recurrentes como lo son los desembolsos destinados a los estudios de factibilidad, estudios de impacto ambiental y responsabilidad social, en este subtítulo abordaremos casuística que puede ser abordada de forma genérica.

Así, dependiendo de su finalidad y destino, la depreciación de equipos utilizados durante la etapa preoperativa podría ser considerada i) como parte de los gastos de exploración o desarrollo y deducirse en el ejercicio en que se incurran o mediante su amortización según las disposiciones de la LGM; o ii) considerarse como parte del gasto preoperativo propiamente dicho para su posterior deducción en el año de inicio de producción o amortizarse en forma proporcional a partir de ese momento de conformidad con el artículo 37° g. de la LIR. Por ejemplo, la depreciación de la maquinaria utilizada en el movimiento de tierras necesario para construir los accesos y

plataformas del yacimiento calificará como desarrollo, en cambio, la depreciación de las oficinas y mobiliario administrativo deberán sujetarse al tratamiento de los gastos preoperativos.

De otro lado, si bien es cierto el concepto de desarrollo minero entraña la preparación de infraestructura necesaria que permite el acceso al yacimiento, debemos analizar si parte de dicha infraestructura debe ser considerada como activo fijo según la LIR.

En efecto, entre las erogaciones para llevar a cabo el desarrollo minero, existen distintas interpretaciones relacionadas a definir si parte de estos pueden calificar como activo fijo, por ejemplo el campamento minero, bombas sumergibles y tableros eléctricos para los sistemas de evacuación/bombeo de aguas, reservorios, maquinaria para el movimiento de tierras, entre otros.

Sobre esta controversia, Rosado (2002) propone lo siguiente:

Para definir el concepto de exploración y desarrollo a que se refiere el artículo 37° inciso o de la LIR, se debe incluir a ciertos activos tangibles cuya utilización dependa directamente de la vida útil de la mina, excluyendo a los denominados activos de soporte, los cuales, por su propia naturaleza, no tienen una vida útil asociada directamente a la vida útil de la mina y deben mantener el tratamiento de activos fijos (p. 130).

Entonces ¿qué inversiones que califiquen como activos fijos a la luz de la normas contables (la LIR ha establecido derivaciones expresas a las NIIF en este rubro) deben ser considerados como desarrollo? ¿Cuáles son las inversiones que el legislador quiso beneficiar con una amortización “acelerada”?

Al respecto, un antecedente sobre la deducción de gastos de infraestructura en un ejercicio lo encontramos en Decreto Ley N° 18880 emitido el 8 de Junio de 1971, el cual prescribía en su Art. N° 124 inciso a), como uno de los beneficios de los titulares de la actividad minera el “castigar con la tasa del cien por ciento las inversiones en máquinas, equipos, instalaciones, viviendas que se realicen en cada ejercicio anual hasta por un monto de diez millones de soles de oro”. Adicionalmente, en el artículo 119°, si admitía la diferenciación entre desarrollo y cierta infraestructura al considerar de forma

diferenciada como inversión original de una empresa minera al desarrollo preliminar de la mina y a la compra de equipos y plantas necesarios para operar.⁹

De igual forma, el artículo 142 del Decreto Legislativo N° 109 promulgado el 12 de junio de 1981, incorporaba la depreciación con tasa del 100% hasta un monto equivalente de 300 UIT, en maquinarias, equipos e instalaciones, obras de vivienda y bienestar, vehículos y otras de infraestructura en general; y el exceso del límite podía ser depreciado con una tasa de 20% anual (salvo que las tasas usuales sean mayores). Asimismo, el artículo N° 135 y 136 el Título VIII Régimen Tributario y disposiciones promocionales de este DL Decreto Legislativo incorporó un artículo bastante similar al 74 y 75 de la actual LGM, respecto la forma de deducción de los gastos de exploración y desarrollo, es decir en el ejercicio en que se incurren o vía amortización.

En esta línea de ideas y en nuestra opinión, consideramos que los gastos de desarrollo no comprenden toda la infraestructura implementada antes del inicio de operaciones. Así pues, solo aquella infraestructura que esté directamente relacionada a desarrollar y preparar el yacimiento minero, como la construcción de los sistemas de evacuación/bombeo de aguas del yacimiento, campamentos o comedores temporales, construcción de accesos, trochas y carreteras, todos estos destinados a preparar y acceder al yacimiento minero.

En este sentido, sí es un criterio válido su relación con la vida útil del yacimiento en conjunto a efectos de determinar que activos fijos califican como desarrollo y cuáles deben ser activados y depreciados según las tasas máximas establecidas en la LIR.

Por otro lado, no hemos encontrado jurisprudencia que correlacione los gastos de exploración y desarrollo con gastos preoperativos. Sin embargo, a manera de referencia, hemos podido identificar una interpretación amplia de parte de la administración tributaria chilena, respecto del alcance de los gastos preoperativos.

En relación al Tratamiento Tributario de los Gastos incurridos en labores Mineras de Desarrollo construidas en Pertenencias Mineras Arrendadas, la Subdirección Normativa del Departamento de Impuestos Directos resolvió mediante Oficio N° 4.262 (17.10.2006) lo siguiente:

⁹ No obstante, el Decreto Ley N° 18880 no se encuentra vigente, la analizamos a manera de interpretación histórica, dado que las mismas definiciones de las actividades mineras, como desarrollo, se incorporaron en la LGM vigente a la fecha.

Ahora bien, para la deducción de los costos y gastos de los referidos ingresos brutos, dichas partidas, además, de cumplir con todos los requisitos que exigen las normas legales que las regulan, en la especie los artículos 30 y 31 de la ley del ramo, deben guardar una debida correlación con los ingresos que generan, con el fin de poder imputar en cada periodo tributario la utilidad real y efectiva sobre la cual corresponde cumplir las obligaciones tributarias que establece la ley, sin la posibilidad de postergar el pago de los impuestos a los ejercicios siguientes, situación que no se ajustaría con el ordenamiento jurídico que reglamenta el sistema tributario de la Ley de la Renta

Para tales efectos, labores de reconocimiento son aquellas que tienen por objeto descubrir un yacimiento minero; y los desembolsos que deban efectuarse por dicho concepto, por regla general, deben considerarse como gastos de organización y puesta en marcha, salvo que tengan por objeto la ejecución de obras que con posterioridad pasen a formar parte de la infraestructura del respectivo yacimiento minero, pues en tal caso, tales erogaciones constituyen inversiones del activo inmovilizado.

Por su parte, labores de desarrollo son todas aquellas labores mineras que conforman la infraestructura de la mina y que tienen por objeto servir directa o indirectamente a la explotación de varias de las unidades en que se ha dividido el yacimiento minero. Tales desembolsos, en la medida que conforman la infraestructura de la mina, tienen el carácter de inversiones en activo fijo o inmovilizado, quedando sujetos a las normas sobre depreciación del artículo 31 N° 5 de la Ley de la Renta...

Cabe agregar que este Servicio ha señalado que aquellos desembolsos previos a la producción y venta de minerales y, que por su condición pueden no quedar comprendidos dentro de los conceptos técnicos de labores de preparación y desarrollo, o por la naturaleza de los gastos no sea posible catalogarlos o identificarlos con inversiones o bienes del activo inmovilizado, corresponde considerarlos como gastos de organización y puesta en marcha.

Ahora bien, la consulta que plantea dice relación con labores comprendidas dentro del concepto de labores de desarrollo, pero que no pueden ser consideradas inversiones en bienes físicos del activo fijo, ya que el contribuyente no es dueño sino arrendatario de la pertenencia minera, lo que únicamente le otorga un derecho personal sobre tales bienes de acuerdo con lo pactado en el respectivo contrato de arriendo.

Consecuentemente, se estima que los desembolsos efectuados en dichas labores de desarrollo deben considerarse como gastos de organización y puesta en marcha,

rebajándose en conformidad con lo dispuesto en el artículo 31 N° 9 de la Ley de Impuesto a la Renta.

De esta forma, podemos mencionar que la Administración Tributaria Chilena tiene una interpretación amplia de los preoperativos, así los gastos previos a la venta de mineral que no correspondan a labores de reconocimiento, desarrollo o a activo inmovilizado, deberán calificarse como gastos de organización o puesta en marcha; aplicándoles el tratamiento tributario que corresponda de acuerdo con esta calificación.



CAPITULO III: ESTUDIOS DE FACTIBILIDAD, IMPACTO AMBIENTAL Y RESPONSABILIDAD SOCIAL

En este capítulo revisaremos que se entiende por estudios de pre-factibilidad, factibilidad, estudios de impacto ambiental y gastos de responsabilidad social, a fin de concluir si corresponden a gastos preoperativos de acuerdo con el Art. 37° de la LIR, o si su naturaleza recae en gastos de cateo, prospección, exploración o desarrollo de la LGM.

Sobre la metodología del análisis, en primer lugar analizaremos si estos gastos calzan en la norma sectorial, en virtud del principio de “ley especial prima sobre ley general”. De no ser el caso, continuaremos el análisis para determinar si le aplica el régimen prescrito en la LIR (norma general).

3.1. Empresas mineras e inversión en su etapa preoperativa

Es necesario conocer las particularidades, características de las distintas fases del período pre-operativo del sector minero y la naturaleza de los desembolsos que realizan para determinar si corresponden a gastos preoperativos, exploración, desarrollo o activo fijo.

Al respecto, el Manual de aplicación práctica de las Normas Internacionales de Información Financiera en el sector minero señala lo siguiente:

El aprovechamiento de los recursos minerales y las actividades mineras tienen un período de maduración muy variable, en función a la magnitud del proyecto, a la ubicación y servicios disponibles en él, al tipo de yacimiento y mineral, al capital con que se cuente, entre otros. Comprende las etapas de exploración, construcción, operación y cierre, siendo necesario desarrollar varias etapas, antes de empezar su explotación (Sociedad Nacional de Minería y Petróleo [SNMP], 2015, P. 25).

Adicionalmente, sobre el ciclo de vida de un proyecto minero, el Manual de Estudios Mineros refiere que se compone por los siguientes pasos: Prospección; Solicitud de petitorio; Exploración; Evaluación técnica del Proyecto; Estudio de Impacto Ambiental;

Desarrollo y preparación del Proyecto; Producción o explotación; Procesamiento metalúrgico (Beneficio e hidrometalurgia); fundición/Refinación; comercialización y Cierre o Abandono (El subrayado es nuestro) (Estudios Mineros del Perú, sf.).

Asimismo, de acuerdo con el Manual de Estudios Mineros, podemos agregar que la estructura de costos de prospección y exploración de empresas mineras puede disgregarse en:

- Administración y servicios
- Oficina de campo: salarios, personal contratado, ggenerador de electricidad, alimentación y servicios generales, combustible, seguridad, seguros, comunicaciones
- Oficina administrativa: salarios, telecomunicaciones, gastos legales, seguros, gastos de oficina, servicios generales, auditores/consultores, gastos de viaje
- Mantenimiento: salarios, mantenimiento en oficina de campo, servicios de vehículos,
- Estudios: geología, exploración e ingeniería, ingeniería, plan general, análisis metalúrgicos, estudios de planta piloto, estudios geotécnicos, diseño preliminar de minado, estudio hidrogeológico, estudios de abastecimiento de agua y energía, estudios de vías de acceso, revisión de sistemas de comunicación, estudios de infraestructura, disponibilidad de recursos humanos, reporte de factibilidad.(Estudios Mineros del Perú, sf.).

De esta forma, el objetivo del trabajo de este capítulo es determinar el tratamiento tributario de los gastos del estudio de factibilidad, impacto ambiental y responsabilidad social. *

3.2. Estudios de factibilidad de proyectos mineros

El Manual de aplicación práctica de las Normas Internacionales de Información Financiera en el sector minero establece sobre los estudios de factibilidad:

Confirmada la información respecto de la calidad y cantidad de mineral del yacimiento, se deben realizar otros análisis y estudios previos al desarrollo de la mina, entre los que cabe resaltar:

...b) El estudio técnico-económico que determina la ingeniería necesaria para ejecutar el proyecto, su costo y viabilidad económica. Conocido como de factibilidad, este estudio contiene información de las reservas, leyes de corte, método de minado

(subterráneo o a tajo abierto), plan de desarrollo, costos, de transporte, mano de obra, insumos por emplearse, impuestos, seguros, etcétera. (SNMP, 2015, p. 26)

En el mismo sentido, el Manual de Estudios Mineros señala sobre los estudios de factibilidad lo siguiente:

Consisten en la evaluación técnica y económica de un proyecto minero. Incluye la evaluación del método de explotación que se ha considerado como el más económico y eficiente, para los cuáles se toman en cuenta los siguientes criterios básicos:

- Forma, tamaño y posición espacial del cuerpo mineralizado,
- Contenido y distribución de los valores metálicos,
- Propiedades físicas y químicas del mineral y las rocas adyacentes o encajonadas
- Factores económicos y facilidad de transporte
- Condiciones de seguridad, de medio ambiente y disposiciones gubernamentales
- Efectos de las operaciones subsidiarias

Asimismo, agregamos que también incluyen un apartado respecto de la viabilidad social del proyecto.

Por otro lado, como hemos señalado anteriormente, el artículo 8 de la LGM (1992) señala que la exploración es la actividad minera tendiente a demostrar las dimensiones, posición, características mineralógicas, reservas y valores de los yacimientos minerales. Es decir, mientras que la prospección permite identificar un yacimiento, la exploración es la actividad que permite determinar si un determinado yacimiento es viable o no. Así lo señala la SNM sobre la exploración geológica:

Para ello se efectúan estudios más detallados sobre el yacimiento, incluyendo perforaciones, muestreos, análisis del contenido y tipo de mineral, entre otros, buscando definir si el mineral es recuperable y a qué costo. Así, la exploración y los estudios más detallados ayudan a determinar si es viable económicamente la explotación de un yacimiento (SNMP, 2015, p. 25).

Adicionalmente, el Manual agrega que muchas veces las exploraciones determinan si es económicamente explotable un yacimiento o no, de acuerdo al contenido y calidad del mineral encontrado (SNMP, 2015, p. 25).

De igual forma, el Estudio de Factibilidad determina y demuestra las dimensiones, posición, características mineralógicas, reservas y valores, agrega la

evaluación del método de explotación y transporte, cuantificando todos estos aspectos en términos económicos, a fin de determinar la viabilidad de un proyecto.

Así, Garcia-Montúfar y Franciskovic (1999) refieren que para la evaluación de un yacimiento (exploración), “confluyen factores de orden técnico, económico, social y político”, y remarca que “prevalece el factor económico por cuanto la exploración de un yacimiento no debe arrojar pérdida” (p 18).

En este sentido, podemos distinguir dos partes en el Estudio de Factibilidad, la primera dirigida a la evaluación técnica y la segunda a la evaluación económica, en las cuales se desarrollan las siguientes actividades ya mencionadas en párrafos previos:

Evaluación Técnica

- Forma, tamaño y posición espacial del cuerpo mineralizado,
- Contenido y distribución de los valores metálicos,
- Propiedades físicas y químicas del mineral y las rocas adyacentes o encajonadas

Evaluación Económica y otros

- Factores económicos y facilidad de transporte
- Condiciones de seguridad, de medio ambiente y disposiciones gubernamentales
- Método de procesamiento
- Viabilidad social
- Efectos de las operaciones subsidiarias

Respecto de la evaluación técnica, podemos observar que se subsume en la definición de gastos de exploración y desarrollo contenida en el artículo 8 de la LGM (1992). Sin embargo, respecto de la evaluación económica, es necesario analizar cuáles son las actividades tendientes a demostrar las reservas y valores de un yacimiento, que dispone la LGM.

Sobre el proceso de medición de reservas, el Manual de aplicación práctica de las Normas Internacionales de Información Financiera en el sector minero establece lo siguiente:

- Reservas probables: cuando un recurso mineral, medido o indicado, ha sido objeto de estudios técnicos y económicos apropiados, lo que determina que es justificada su

explotación. Existe un factor de riesgo en el cálculo, puesto que los valores obtenidos no han sido “probados”.

- Reservas probadas: cuando un recurso mineral, medido o indicado, ha sido objeto de estudios técnicos y económicos precisos, lo que demuestra su cuantificación en términos de tonelaje/volumen y contenido (ley)/calidad explotable. (SNMP, 2015, p. 57).

Es decir, para demostrar reservas y valores en un yacimiento, no solo se requieren estudios técnicos (dimensión, características, posición), también son necesarios los estudios económicos que permitan confirmar que dicho yacimiento puede ser explotado. En este sentido, hemos podido corroborar en un estudio de factibilidad del proyecto Minas ABC¹⁰ de fecha 25.01.2005, que su finalidad consiste en declarar reservas, así pues, su resumen ejecutivo se centra con la siguiente recomendación:

Basados en el trabajado desarrollado a la fecha e incluido en el presente Estudio de Factibilidad, recomendamos que los recursos de Minas ABC sean declarados como reservas y que el proyecto proceda con las siguientes fases del desarrollo.

Asimismo, el Estudio de Factibilidad mencionado está estructurado de la siguiente manera: 1. Recomendación, 2. Análisis Financiero, 3. Antecedente, 4. Descripción, 5. Tierras, 6 Responsabilidad social y aceptación, 7. Medio ambiente, 8. Geología y recursos, 9. Minado. 10. Procesamiento, 11. Infraestructura, 12 Ejecución, 13 Riesgos. Es decir, un estudio de todas las aristas que permitirán la explotación del yacimiento a fin de determinar si su viabilidad y declarar las reservas.

En este mismo sentido, sostiene Garcia-Montúfar y Franciskovic (1999) que la exploración tiene por objeto “comprobar si el yacimiento es susceptible de aprovecharse económicamente” y si es rentable económicamente y que su significado es distinto al uso ordinario de la palabra, por cuanto “no se trata de descubrir un yacimiento, sino de evaluar un yacimiento ya descubierto” (p 22).

Más aún, López (2009) sustenta que la exploración es una operación que permite comprobar la existencia de los minerales, y sobre todo, establecer el valor económico de los mismos (p 308) (el subrayado es nuestro). De forma similar, para Rodríguez (1982-1983) no obstante se considere una actividad primaria, “entraña

¹⁰ Por motivos de confidencialidad no podemos mencionar el proyecto al que corresponde el estudio de factibilidad citado.

determinar, establecer, aunque fuera elementalmente, el valor económico que tenga el hallazgo” (p 80).

En esta línea de ideas, podemos concluir que los desembolsos incurridos para los estudios de factibilidad califican como gastos de exploración de acuerdo al artículo 8 de la LGM.

3.3. Estudios de Impacto Ambiental

En este subtítulo revisaremos el tratamiento tributario de los desembolsos destinados a la obtención del Estudios de Impacto Ambiental (EIA), al procedimiento específico de evaluación ambiental establecido por el Reglamento ambiental para las actividades de exploración Minera¹¹, o cualquier otra erogación dirigida a obtener permisos ambientales por parte de la autoridad competente.

La Ley General del Ambiente establece que los EIA son instrumentos de gestión que contienen una descripción de la actividad propuesta y de los efectos directos o indirectos previsibles de dicha actividad en el medio ambiente físico y social, a corto y largo plazo, así como la evaluación técnica de los mismos (Ley N° 28611, 2005).

Así pues, Puente (2005) sustenta que EIA debe entenderse como “el documento que contiene la evaluación ambiental específica para un proyecto concreto”. (p 144)

Asimismo, el Artículo 3 de la Ley del Sistema Nacional de Evaluación del Impacto Ambiental estipula que no podrá iniciarse la ejecución de proyectos ni actividades de servicios y comercio referidos en el artículo 2° y ninguna autoridad nacional, sectorial, regional o local podrá aprobarlas, autorizarlas, permitir las, concederlas o habilitarlas si no cuentan previamente con la certificación ambiental correspondiente (Ley N° 27446, 2001).

Cabe mencionar que la certificación ambiental se concreta en la resolución de aprobación del EIA que emite el órgano competente, en este caso la Dirección General de Asuntos Ambientales Mineros. Adicionalmente, el Reglamento de la Ley del

¹¹ Puente (2005) argumenta que considerando que la exploración tiene características distintas a la explotación, e incluso, puede no generar impacto ambiental alguno, su tratamiento legal y ambiental también es distinto (p 149). El Decreto Supremo N° 020-2008-EM norma los requisitos y procedimientos concernientes a la determinación de la viabilidad ambiental de un proyecto de exploración minera.

Sistema Nacional de Evaluación de Impacto Ambiental el artículo 15° Obligatoriedad de la Certificación Ambiental señala que:

Toda persona de derecho público o privado, nacional o extranjera, que pretenda desarrollar un proyecto de inversión susceptible de generar impactos ambientales negativos de carácter significativo, que estén relacionados con los criterios de protección ambiental establecidos en el Anexo V del presente Reglamento y los mandatos señalados en el Título II, debe gestionar una Certificación Ambiental ante la Autoridad Competente que corresponda... (el subrayado es nuestro) (Decreto Supremo N° 019-2009-MINAM, 2009)

De esta forma, podemos concluir que los EIA se deben realizar de forma previa a un proyecto para determinar los efectos directos e indirectos que generará en el medio ambiente. Asimismo, no están destinados a descubrir un yacimiento por lo que no corresponden a gastos de cateo y exploración, no tienen por objeto estudiar o evaluar un yacimiento por lo que no califican como exploración, además no tienen como característica preparar o acceder a un yacimiento sin perjuicio que debe ser obtenido con anterioridad a la ejecución del desarrollo. Por lo expuesto, evidentemente que no le son aplicables las disposiciones de la LGM para su deducción.

Al no corresponderle el tratamiento tributario prescrito en la ley sectorial (nos referimos a la LGM), procede a recurrir a la LIR. Sobre este punto, podemos señalar que los EIA no son desembolsos destinados a la construcción de un activo fijo o intangible, por lo que continuaremos el análisis bajo la LIR, revisando si califica como gasto preoperativo.

Así pues, conforme lo revisado en el capítulo I, los gastos preoperativos son aquellos desembolsos incurridos de forma ocasional (*one-time activity*) y no recurrente, con la finalidad de iniciar o expandir un negocio¹², mientras que los EIA son llevados a cabo como mandato de la ley, para determinar el efecto ambiental que generará su ejecución y de forma previa a las actividades dirigidas a iniciar o expandir un proyecto minero. De esta manera, podemos concluir que los EIA califican como gastos preoperativos de acuerdo con la LIR, y por tanto, a opción del contribuyente, podrán ser deducidos como gasto en un ejercicio o amortizados proporcionalmente hasta en 10

¹² Omitimos la referencia a generación de ingresos futuros, puesto que no es condicional y puede ser meramente potencial. Adicionalmente, los gastos preoperativos también pueden incurrirse por entidades sin fines de lucro.

años, a partir del ejercicio en que se generen los ingresos, o castigados en el ejercicio en que se determine la cancelación de un proyecto.

3.4. Gastos de responsabilidad social

Sobre los gastos de responsabilidad social, el artículo 78 de la Ley General del Ambiente (LGA), contiene la siguiente referencia:

El Estado promueve, difunde y facilita la adopción voluntaria de políticas, prácticas y mecanismos de responsabilidad social de la empresa, entendiendo que esta constituye un conjunto de acciones orientadas al establecimiento de un adecuado ambiente de trabajo, así como de relaciones de cooperación y buena vecindad impulsadas por el propio titular de las operaciones (Ley N° 28611, 2005).

Adicionalmente, la Sentencia del Tribunal Constitucional (STC) No. 03343-2007-AA/TC indica que “en el marco del Estado Social y Democrático de Derecho, de la economía social de mercado y del desarrollo sostenible, la responsabilidad social constituye una conducta exigible ineluctablemente a la empresa”.

De igual forma, Benites señala las siguientes características de la responsabilidad social empresarial:

- La responsabilidad social forma parte de una estrategia empresarial y constituye una visión de negocios cuyo objetivo es incrementar la rentabilidad de las empresas y garantizar el desarrollo de sus proyectos en armonía con la comunidad el Estado.
- Los gastos por concepto de responsabilidad social constituyen herramientas necesarias para mejorar la competitividad y sostenibilidad de las empresas, permiten un ambiente adecuado para el desarrollo de las actividades generadores de renta y la continuidad de las actividades empresariales.
- La responsabilidad social es una conducta exigible a las empresas de rango constitucional. (Benites, 2014, p. 244)

De la información revisada anteriormente, podemos resaltar que la responsabilidad social se planifica, ejecuta y monitorea durante toda la existencia de un negocio y permite un desarrollo sostenible. Es decir, inicialmente los gastos de responsabilidad social permitirán la viabilidad de un proyecto minero, y posteriormente, una vez iniciadas las operaciones permitirán mantenerlo.

Consideramos que no es posible llegar a una conclusión general sobre los gastos de responsabilidad social y que cada caso debe ser analizado de forma particular. A fin de demostrar esta afirmación revisaremos dos casos en los que aplique una conclusión distinta dependiendo del motivo del desembolso.

En primer lugar analizaremos las donaciones efectuadas por empresas que ya han iniciado operaciones y además cuentan con un proyecto minero que califica como expansión de actividades¹³.

Al respecto el artículo 37° de la LIR inciso x señala que son deducibles las donaciones entregadas a favor del Sector Público Nacional, excepto empresas, y de entidades sin fines de lucro, siempre que dichas entidades y dependencias cuenten con la calificación previa de parte de SUNAT.

Adicionalmente, el artículo 21°, inciso s), numeral 1.3 del Reglamento de la LIR, establece que la donación de bienes podrá ser deducida como gasto en el ejercicio en que se produzca cualquiera de los siguientes hechos:

- i. Tratándose de efectivo, que el monto sea entregado al donatario.
- ii. Tratándose de bienes inmuebles, que la donación conste en escritura pública, con identificación individual del inmueble donado, de su valor y el de las cargas que ha de satisfacer el donatario.
- iii. Tratándose de títulos valores (cheques, letras de cambio y otros documentos similares), que éstos sean cobrados.

¹³ No abordaremos el tema de las donaciones efectuadas en etapa preoperativa ya que no son deducibles del impuesto a la renta por no contar con un margen de renta neta que les permita su deducción. Al respecto, el Artículo 37° inciso x de la LIR señala que la deducción de donaciones no podrá exceder del 10% de la renta neta de tercera categoría, luego de efectuada la compensación de pérdidas del Artículo 50.

Adicionalmente, superando la conclusión que el límite de donaciones se debe calcular por proyecto y no por compañía, por cuanto consideramos que la LIR establece un límite en función a la renta neta determinada por contribuyente. En efecto, el artículo 22° del Reglamento de la LGM, señala que el titular de la actividad minera determina de manera independiente los resultados obtenidos por cada una de las concesiones o unidades económicas administrativas (UEA). En función a este artículo no corresponde suponer que se configuren distintos contribuyentes, de lo contrario, se estaría vulnerando el Principio de Legalidad recogido en la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario, que requiere que el deudor tributario sea designado por Ley o Decreto Legislativo en caso de delegación de facultades. Asimismo, el artículo 14° de la LIR señala que son contribuyentes del impuesto las personas jurídicas, y, no se refiere a las concesiones mineras o UEA's por la cuales se hubiera suscrito, consideramos que las empresas mineras están facultadas a determinar el límite para la deducción de donaciones, de forma consolidada. Este criterio ha sido sostenido en la RTF 20290-1-2011 e Informe N.° 084-2012-SUNAT/4B0000.

iv. Tratándose de otros bienes muebles, que la donación conste en un documento de fecha cierta, en el que se especifiquen las características y estado del mueble donado, su identificación para el caso de bienes muebles registrables de acuerdo a la ley de la materia, su valor y el de las cargas que ha de satisfacer el donatario, de ser el caso.

(Decreto Supremo N° 122-1994-EF, 1994)

En este caso, en nuestra opinión concluimos que el reglamento de la LIR ha establecido una suerte de devengo tributario de forma específica para las distintas donaciones.¹⁴

El Código Civil en su artículo 1621° señala que “por la donación el donante se obliga a transferir gratuitamente al donatario la propiedad de un bien”. Asimismo, Fernández Cueto (1975) señala que la donación es en efecto un contrato unilateral, porque en él las obligaciones corren única y exclusivamente a cargo del donante (p. 56). Adicionalmente, afirma que las donaciones, “son una especie de liberalidad puesto que esta última (en sentido amplio) es un acto por medio del cual una persona otorga a otra una ventaja o un beneficio material o económico” (p. 57).

Es decir las donaciones, al ser una liberalidad, jurídicamente no tienen una relación con las actividades gravadas, por lo que no corresponde considerar que su finalidad es la expansión de actividades, sin perjuicio de que bajo una perspectiva de negocio pueda tener una motivación distinta. Por tanto, podemos concluir que no califican como gastos de expansión de actividades en virtud del artículo 37 g) de la LIR.

Más aún, así consideremos la interpretación amplia del artículo 37° inciso g) de LIR, la cual sostiene que los gastos de expansión de actividades abarcan la totalidad de desembolsos dirigidos a dicha expansión, no cabe su calificación como gasto preoperativo, esto en virtud de especialidad de la norma, ya que se le opone al “devengamiento tributario” dispuesto específicamente para las donaciones en el artículo 37 x) de la LIR y su reglamento.

El segundo caso que analizaremos, corresponde a los desembolsos destinados a la crianza de alpacas por parte de comunidades aledañas con el fin de desarrollar el sector textil en la zona de influencia directa comprometido como parte del plan social

¹⁴ Precisamos que la norma contable que recoge el tratamiento de los compromisos asumidos es la NIC 37 Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes oficializada mediante Resolución de Consejo Normativo de Contabilidad N°063-2016-EF/30.

incluido en el EIA del proyecto de expansión. Estos desembolsos continuarán hasta que la junta de la comunidad pueda dar continuidad sostenible a este proyecto.

Superado el análisis respecto de la deducibilidad por cuanto se cuenta con toda la documentación sustentatoria, procederemos a analizar si les son aplicables las disposiciones de la LGM. Al respecto, podemos sostener que no están destinados a descubrir un yacimiento por lo que no corresponden a gastos de cateo y exploración, no tienen por objeto estudiar o evaluar un yacimiento por lo que no califican como exploración, además no tienen como característica preparar o acceder a un yacimiento.

Nuevamente, al no corresponderle el tratamiento tributario prescrito en la LGM procede recurrir a la LIR. Sobre este punto, podemos sostener que estos desembolsos no están destinados a la construcción de un activo fijo o intangible, por lo que continuaremos el análisis bajo la LIR, revisando si califica como gasto preoperativo.

En esta línea de ideas, los gastos de expansión, según la NIC 38 oficializada por el Consejo Normativo de Contabilidad, son aquellos desembolsos destinados a abrir una nueva instalación, tales como gastos legales y personalidad jurídica, una actividad, o para comenzar una operación; y están conformados por gastos de establecimiento (esto es, costos de puesta en marcha de operaciones), costos de pre-apertura, costos de lanzamiento de nuevos productos o procesos.

En efecto los costos preoperativos se definen como tales por su naturaleza más allá del momento en que se incurren. Asimismo, no son costos pre-operativos aquellos desembolsos rutinarios o recurrentes que llevan a cabo de forma constante durante el transcurso de la vida de la mina.

A mayor abundamiento, Aguirre (1995) refiere que los gastos de establecimiento se puedan calificar en: gastos de constitución, de ampliación capital y de primer establecimiento, cuyas características hemos mencionado en el primer capítulo.

En efecto, estos gastos están destinados a permitir la viabilidad del proyecto y generar buenas relaciones con las comunidades incluso luego de haber iniciado operaciones, pero no están directamente relacionadas con la puesta en marcha del proyecto minero en expansión. Además, no se encuentran subsumidos dentro del concepto de preoperativos, por lo que no le es aplicable el tratamiento tributario dispuesto en el Art. 37° de la LIR.

CONCLUSIONES

- Se debe interpretar que los costos preoperativos no son todos los que se incurren antes del inicio de actividades de manera íntegra, existen otros costos que pueden ser incurridos paralelamente o de forma conjunta pero que no califican como tales. Por consiguiente, el análisis relacionado a calificar una determinada desembolso como preoperativo, dependerá de su finalidad y naturaleza, mas no del momento en que sean ejecutados.
- Los términos ocasionales y no rutinarios o continuos (*one-time activity*), son distinciones importantes para reconocer los costos preoperativos en empresas que ya se encuentran en marcha. Es decir, no son costos preoperativos aquellos desembolsos ordinarios o recurrentes que llevan a cabo de forma constante durante el transcurso de la vida de la mina.
- La práctica contable en años anteriores, prescribía que los gastos diferidos sean amortizados en ejercicios futuros basándose en el principio de correlación de ingresos y gastos. Sin embargo, posteriormente las NIIF limitaron el diferimiento de gastos (reconocimiento de activos), sujetándolo a la condición de certeza respecto de la generación beneficios futuros y prohibiendo la capitalización de gastos preoperativos iniciales y de puesta en marcha.
- El legislador al establecer el tratamiento tributario prescrito en el artículo 37° inciso g) de la LIR, quiso establecer un tratamiento similar al contable, dado que la estructuración de esta norma tributaria proviene de periodos en los que la norma contable sí permitía la capitalización de gastos preoperativos destinados a iniciar un negocio. Sin embargo, las NIIF actualizaron y uniformizaron el tratamiento contable, a fin de no diferir gastos por los cuales no existía certeza que generarían ingresos futuros. Por ello consideramos que esta norma no pretendía brindar un tratamiento favorable al contribuyente y no constituye un régimen de beneficio.
- Se debe interpretar por expansión de actividades, por ejemplo, la explotación de nuevos tajos en concesiones distintas a las que son materia de explotación, la extracción de recursos minerales distintos que requieran un nuevo procesamiento.

Por el contrario, en nuestra opinión, no califican como expansión de actividades, nuevas etapas o fases del proceso productivo que requieran la construcción de activos fijos, mejoras en el proceso productivo o incorporación de mejoras tecnológicas y ambientales que constituyen modificaciones cualitativas o cuantitativas en la productividad y que derivarán en la construcción de activos fijos como plantas y facilidades, cuyo objetivo es lograr un proceso más eficiente en términos de tiempo y costos.

- Interpretar que las actividades de desarrollo pueden llevarse a cabo de forma concurrente con otras actividades mineras. Por ello, si una empresa que se encuentra en etapa de explotación ejecuta actividades de desarrollo, les corresponde por su naturaleza aplicar el tratamiento según el artículo 75° de la LGM.
- Interpretar que los gastos de desarrollo no comprenden toda la infraestructura implementada antes del inicio de operaciones. Así pues, solo aquella infraestructura que esté relacionada a desarrollar y preparar el yacimiento minero, como la construcción de los sistemas de evacuación/bombeo de aguas del yacimiento, campamentos o comedores temporales, construcción de accesos, trochas y carreteras, todos estos destinados a preparar y acceder al yacimiento minero.

En este sentido, sí es un criterio válido su relación con la vida útil del yacimiento a efectos de determinar que activos fijos califican como desarrollo y cuáles deben ser activados y depreciados según las tasas máximas establecidas en la LIR.

- Se debe interpretar que los costos destinados a identificar las oportunidades de negocio de una empresa en marcha no se encuentran dentro del alcance de los términos gastos preoperativos, por cuanto no califican como expansión de actividades, sino un mero intento de ampliar el negocio como una actividad ordinaria en toda empresa. Es decir, este desembolso se da en un punto previo a cualquier inicio de actividades de expansión.
- Interpretar que las actividades tendientes a demostrar las reservas y valores de un yacimiento que prescribe el artículo 8 de la LGM, también comprende los estudios económicos que permitan confirmar que un yacimiento puede ser explotado.
- Interpretar que los desembolsos incurridos para los estudios de factibilidad, los cuales se conforman por la evaluación técnica y la evaluación económica, califican como gastos de exploración de acuerdo al artículo 8 de la LGM, por lo que a opción

del contribuyente, pueden ser deducidos como gasto en el ejercicio que se incurren o amortizados de acuerdo al procedimiento prescrito en la LGM.

- Los EIA se realizan de forma previa a iniciar actividades en cualquier proyecto minero por mandato legal, son de carácter no recurrente, y tienen como finalidad determinar los efectos directos e indirectos que generará en el medio ambiente. Por ello, corresponde interpretar que califican como gastos preoperativos de acuerdo con la LIR, y por tanto, a opción del contribuyente, podrán ser deducidos como gasto en el primer ejercicio o amortizados proporcionalmente hasta en 10 años, a partir del ejercicio en que se generen los ingresos, o castigados en el ejercicio en que se determine la cancelación de un proyecto.
- Consideramos que no es posible llegar a una conclusión general sobre los gastos de responsabilidad social y que cada caso debe ser analizado de forma particular.
- Interpretar que las donaciones, al constituir una liberalidad, jurídicamente no tienen una relación con las actividades gravadas, por lo que no corresponde considerar que su finalidad es la expansión de actividades, sin perjuicio de que bajo una perspectiva de negocio pueda tener una motivación distinta. Por tanto, podemos concluir que no califican como gastos de expansión de actividades en virtud del artículo 37 g) de la LIR
- Es necesaria una precisión normativa que determine el alcance de los gastos preoperativos iniciales, de organización y de expansión de la LIR, de tal manera que no se transgreda el principio de seguridad jurídica, y los contribuyente puedan determinar el tratamiento tributario que corresponda, sin el riesgo de que posteriormente, la administración les acote estos gastos por tener una interpretación distinta.
- Es necesaria una precisión normativa que determine que los gastos de exploración y desarrollo pueden abarcar erogaciones que por sus características también puedan calificar como activo fijo de acuerdo a la Norma Internacional de Información Financiera NIC 16, listando los tipos de desembolsos que pueden calificar como tales.

REFERENCIAS

- Decreto Ley N° 18880. (8 de Junio de 1971) Recuperado del sitio de internet del Sistema de Información Jurídica: <http://spij.minjus.gob.pe/Textos-PDF/Leyes/1971/Junio/18880.pdf>
- Decreto Legislativo N° 109. (12 de Junio de 1981) Recuperado del sitio de internet del Congreso de la República: [http://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con4_uibd.nsf/C52CD2AB2EF2782605257EF90071D176/\\$FILE/DL_109_2008_LeyGeneralDeLaMiner%C3%ADa.pdf](http://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con4_uibd.nsf/C52CD2AB2EF2782605257EF90071D176/$FILE/DL_109_2008_LeyGeneralDeLaMiner%C3%ADa.pdf)
- Decreto Supremo N° 014-92-EF, Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería. (3 de Junio de 1992). Recuperado del sitio de internet del Congreso de la República: [http://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con3_uibd.nsf/89E200B65DCF6DE9052578C30077AC47/\\$FILE/DS_014-92-EM.pdf](http://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con3_uibd.nsf/89E200B65DCF6DE9052578C30077AC47/$FILE/DS_014-92-EM.pdf)
- Decreto Supremo N° 03-94-EM, Reglamento del Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería. (14 de Enero de 1994). Recuperado del sitio de internet del Congreso de la República: [http://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con3_uibd.nsf/EBD97C4682766257052578C30077B928/\\$FILE/DS_03-94-EM.pdf](http://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con3_uibd.nsf/EBD97C4682766257052578C30077B928/$FILE/DS_03-94-EM.pdf)
- Decreto Supremo N° 122-1994-EF, Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta. (19 de Setiembre de 1994). Recuperado del sitio de internet de la Superintendencia de Administración Tributaria <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/renta/reglamento.html#>
- Decreto Supremo N° 179-2004-EF, Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta. (6 de diciembre de 2004). Recuperado del sitio de internet del Sistema de Información Jurídica: http://spij.minjus.gob.pe/CLP/contenidos.dll?f=templates&fn=default_lig_tuimprensa.htm&vid=Ciclope:CLPdemo_lig
- Informe N.° 062-2009-SUNAT/2B0000 (Lima). (2009). Superintendencia de Administración Tributaria (SUNAT) .Recuperado del sitio de internet de SUNAT: <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2009/oficios/i062-2009.pdf>
- Informe N.° 084-2012-SUNAT/4B0000 (Lima). (2012). Superintendencia de Administración Tributaria. Recuperado del sitio de internet de SUNAT: <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2012/informe-oficios/i084-2012.pdf>
- Informe N.° 079-2016-SUNAT/5D0000 (Lima). (2016). Superintendencia de Administración Tributaria. Recuperado del sitio de internet de SUNAT: <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2016/informe-oficios/i079-2016.pdf>

- Informe N.° 173-2016-SUNAT/5D0000 (Lima). (2016). Superintendencia de Administración Tributaria. Recuperado del sitio de internet de SUNAT: <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2016/informe-oficios/i173-2016.pdf>
- Resolución del Tribunal Fiscal N.° 5355-1-2002 (Lima). (2002). Tribunal Fiscal: Sala 1. Recuperado del sitio de internet del Tribunal Fiscal: http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2002/1/2002_1_05355.pdf
- Resolución del Tribunal Fiscal N.° 5242-1-2003 (Lima). (2003). Tribunal Fiscal: Sala 1. Recuperado del sitio de internet del Tribunal Fiscal: http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2003/1/2003_1_05242.pdf
- Resolución del Tribunal Fiscal N.° 5349-3-2005 (Lima). (2005). Tribunal Fiscal: Sala 3. Recuperado del sitio de internet del Tribunal Fiscal: http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2005/3/2005_3_05349.pdf
- Resolución del Tribunal Fiscal N.° 3113-1-2006 (Lima). (2006). Tribunal Fiscal: Sala 1. Recuperado del sitio de internet del Tribunal Fiscal: http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2006/1/2006_1_03113.pdf
- Resolución del Tribunal Fiscal N.° 2989-4-2010 (Lima). (2010). Tribunal Fiscal: Sala 4. Recuperado del sitio de internet del Tribunal Fiscal: http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2010/4/2010_4_02989.pdf
- Resolución del Tribunal Fiscal N.° 3942-5-2010 (Lima). (2010). Tribunal Fiscal: Sala 5. Recuperado del sitio de internet del Tribunal Fiscal: http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2010/5/2010_5_03942.pdf
- Resolución del Tribunal Fiscal N.° 20290-1-2011 (Lima). (2011). Tribunal Fiscal: Sala 1. Recuperado del sitio de internet del Tribunal Fiscal: http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2011/1/2011_1_20290.pdf
- Resolución del Tribunal Fiscal N.° 4335-9-2014 (Lima). (2014). Tribunal Fiscal: Sala 9. Recuperado del sitio de internet del Tribunal Fiscal: http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2014/9/2014_9_04335.pdf
- Resolución del Tribunal Fiscal N.° 11969-3-2014 (Lima). (2014). Tribunal Fiscal: Sala 3. Recuperado del sitio de internet del Tribunal Fiscal: http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2014/3/2014_3_11969.pdf
- Resolución del Tribunal Fiscal N.° 4971-1-2016 (Lima). (2016). Tribunal Fiscal: Sala 1. Recuperado del sitio de internet del Tribunal Fiscal:

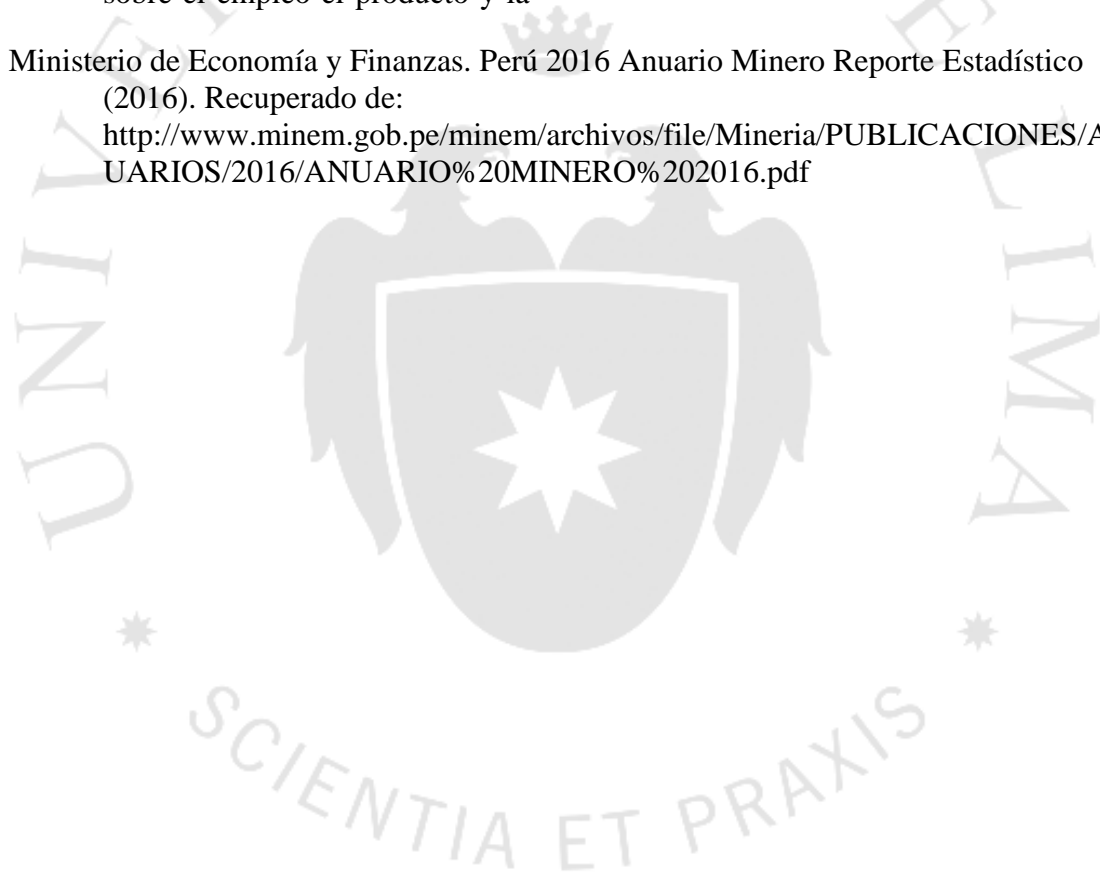
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2016/1/2016_1_04971.pdf

Estudio de Factibilidad de Minas ABC (2005). Traducción propia, el texto original señala: *Based on the work performed to date and included in this present Feasibility Study, it is recommended that the Minas ABC resources be declared as reserves and that the project proceeds into the next phases of development.*

Sociedad Nacional de Minería y Petróleo. (29 de Mayo de 2017). Re Estadística Mineroenergética. Recuperado de: http://www.estadisticas-snmpe.org.pe/EstExt_Principal/EstExt_Pri_Menu.aspx?x=3119364&parCodIndicador=21&parCodRubro=2

Instituto Peruano de Economía (22 de agosto de 2012). Efecto de la minería sobre el empleo, el producto y recaudación en el Perú – Presentación. Recuperado de: <http://ipe.org.pe/documentos/presentacion-del-estudio-efecto-de-la-mineria-sobre-el-empleo-el-producto-y-la>

Ministerio de Economía y Finanzas. Perú 2016 Anuario Minero Reporte Estadístico (2016). Recuperado de: <http://www.minem.gob.pe/minem/archivos/file/Mineria/PUBLICACIONES/ANUARIOS/2016/ANUARIO%20MINERO%202016.pdf>



BIBLIOGRAFÍA

- Aguirre Ormaechea, J. M. (1995). *Contabilidad General*. Vol. I y III. España, Madrid: Cultural de Ediciones.
- Arroyo Langschwager, G. (2013). La deducción del Impuesto a la Renta de los denominados “gastos de responsabilidad social” efectuados en etapas pre-productivas. *Revista Instituto Peruano de Derecho Tributario* (53), 107-136. Recuperado de http://www.ipdt.org/uploads/docs/05_Rev53_GAL.pdf
- Becerra, M. (2006). Regímenes Especiales Tributarios. *Gaceta Jurídica*.
- Beesly, C. (13 de Febrero de 2012). Re: Startup Cost Tax Deductions – How to Write Off the Expense of Starting Your Business [Artículo en un blog]. Recuperado de <https://www.sba.gov/blogs/startup-cost-tax-deductions-how-write-expense-starting-your-business>
- Belaúnde, M. M. (2011). *Derecho minero y concesión*. (4° ed.). Lima: San Marcos
- Bernstein, L. (1995). Análisis de Estados Financieros, Teoría, aplicación e interpretación. (5ta ed.). España, Madrid: Irwin Editores.
- Bravo, D. (coord.) (2014). La aplicación de las normas contables en la determinación del Impuesto a la Renta Empresarial: Algunas Consideraciones. *II Foro de Tributación y Contabilidad Precios de Transferencia y NIIF*, (pp. 257-268) Instituto Peruano de Investigación y Desarrollo Tributario.
- Chumacero, Quispe (2012). Problemática en torno al tratamiento tributario de los gastos de desarrollo en la actividad minera. *Revista Instituto Peruano de Derecho Tributario* (58), 80-100. Recuperado de http://www.ipdt.org/uploads/docs/03_Rev58_RCHQ.pdf
- De la Torre, David (2015). Presentación - Depreciación, Amortización de intangibles y gastos preoperativos. Perú, Lima: Ernest & Young
- Estudios Mineros del Perú. (sf). Manual de Minería (1ª ed.). Peru, Lima. Recuperado de http://www.estudiosmineros.com/ManualMineria/Manual_Mineria.pdf
- Fernández Cueto, F. (1975). El contrato de donación. *Revista de derecho notarial Mexicano* (Num. 59). pp 46-150. Recuperado de <http://historico.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/dernotmx/cont/59/cnt/cnt3.pdf>
- García, C. (coord.) (2014). Influencia de las NIIF en la fiscalidad. *II Foro de Tributación y Contabilidad Precios de Transferencia y NIIF*, (pp. 385-410) Instituto Peruano de Investigación y Desarrollo Tributario.

- García-Montúfar, G., & Franciskovic Ingunza, M. (1999). *Derecho minero común: Doctrina, jurisprudencia, legislación*. Perú, Lima: Gráfica Horizonte.
- Greco, O. (1900). *Diccionario contable (4^a ed.)*. Valletta Ediciones.
- Internal Revenue Service Business Start-Up Costs. Business Start-Up Costs (s.f). Recuperado de https://www.irs.gov/publications/p535/ch08.html#en_US_2015_publink1000208939
- International Accounting Standards Committee Foundation. (2015). Normas Internacionales de Información Financiera (Pt. A). United Kingdom, London: IFRS Foundation.
- Kotler, P. & Armstrong, G. (2016). Marketing. Google Books. Recuperado de https://books.google.com.pe/books?id=J0zqsnlGXqEC&pg=PA42&dq=expansi%C3%B3n+kotler&hl=en&sa=X&redir_esc=y#v=onepage&q=expansi%C3%B3n%20kotler&f=false
- Lopez Santos, D. (2009). *Derecho minero*. Peru, Lima: Ediciones Jurídicas.
- Mur Valdivia, M. (2013). Gastos pre-operativos: su tratamiento en el impuesto a la renta. *THÉMIS-Revista de Derecho* (64), pp. 89-100. Recuperado de <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/themis/article/viewFile/9574/9978>
- Instituto Mexicano de Contadores Públicos. (2005). *Principios de Contabilidad Generalmente aceptados* (20a ed.). México, D.F: Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
- NIIIF 6 Exploración y Evaluación de Recursos Minerales. (2016). Consejo Normativo de Contabilidad. Retrieved 19 July 2016, from http://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_public/con_nor_co/no_oficializ/ES_GVT_IFRS06_2015.pdf
- Morales Dasso J, y Morante Brigneti A. Aciertos y debilidades de la Legislación Minera Actual (2009). *Círculo de Derecho Administrativo - Revista de Derecho Administrativo (Num. 8)*, pp. 137-147. Recuperado de <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoadministrativo/article/view/13990/14612>
- Norma Internacional de Contabilidad 38. (2016). Consejo Normativo de Contabilidad. Retrieved 19 July 2016, https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_public/con_nor_co/no_oficializ/nic/ES_GVT_RedBV2016_IAS38.pdf
- Puente Brunke, Lorenzo de la. (2005). *Legislación ambiental en la minería peruana*. Perú, Lima: Instituto de Estudios Energéticos Mineros.
- Rodríguez Escobedo, C., & Universidad Nacional de San Agustín (Arequipa). (1984). *Derecho de minería peruano*. Perú, Arequipa: UNSA

- Rosado, Elizabeth (2002). Implicancias de las normas contables en la aplicación del impuesto a la renta acerca de los gastos mineros de exploración, preparación y desarrollo. *VII Jornadas Nacionales de Tributación*, (pp. 119-130). Asociación Fiscal Internacional. Recuperado de http://www.ifaperu.org/uploads/articles/13_08_CT28_ERS.pdf
- Sambuceti, L. (2015). Tratamiento tributario aplicable a los gastos pre-operativos por Expansión de Actividades. *Revista Peruana de Derecho Tributario* (19), 1-13. Recuperado de http://www.derecho.usmp.edu.pe/revista_cet/archivos/MONOGRAFIAS_E_INVESTIGACIONES/5-Tratamiento_tributario_aplicable_a_los_gastos_pre_operativos_por_expansion_de_actividades.pdf
- Sociedad Nacional de Minería y Petróleo. (2011). Manual de aplicación práctica de las Normas Internacionales de Información Financiera en el sector minero (1ª ed.). Peru, Lima: Grambs Corporación Gráfica.
- Zegarra, J. (2016). Aplicación del principio de especialidad en las normas tributarias. (pp. 113-144). Instituto Peruano De Derecho Tributario, (43)

