

Universidad de Lima

Escuela de Posgrado

Maestría en Tributación y Política Fiscal



IMPLICANCIAS TRIBUTARIAS Y CONTABLES RELACIONADAS AL CIERRE DE MINAS

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

Rosa Mercedes Beteta Salas

Código 20112523

Asesores

Dra. Carla Mares Ruíz

Mg. Roberto Casanova-Regis Albi

Lima – Perú

Mayo de 2017





**IMPLICANCIAS TRIBUTARIAS Y
CONTABLES RELACIONADAS AL CIERRE
DE MINAS**

TABLA DE CONTENIDO

INTRODUCCIÓN	1
CAPÍTULO I: NOCIONES GENERALES DE LA ACTIVIDAD MINERA....	3
1.1. Definición de Cierre de Minas.....	3
1.2. Tipos de cierre de minas	4
1.2.1. Cierre Temporal.....	4
1.2.2. Cierre Progresivo	4
1.2.3. Cierre Final	4
1.3. Actividades de Post Cierre	4
1.4. Plan de Cierre de Minas.....	5
1.4.1. Principales características de plan de cierre de minas	5
CAPÍTULO II: NORMATIVA QUE REGULA EL CIERRE DE MINAS.....	8
2.1. Legislación Civil.....	8
2.2. Normatividad Contable.....	10
2.2.1. Normas Internacionales de Contabilidad.....	10
2.2.2. Doctrina contable.....	21
2.3. Normatividad Tributaria	26
2.4. Normatividad Constitucional.....	37
CAPITULO III: PROBLEMÁTICA Y ALTERNATIVAS DE SOLUCION....	41
3.1. Problemática	41
3.2. Alternativas de Solución.....	48
3.2.1. Modificación Legal Específica: Ley General de Minería	48
3.2.2. Modificación Legal General: Ley del Impuesto a la Renta.....	50
3.2.3. Constitución de Fideicomiso	52
4. CAPITULO IV: LEGISLACION COMPARADA	53
4.1. Canadá	53
4.2. Argentina	53

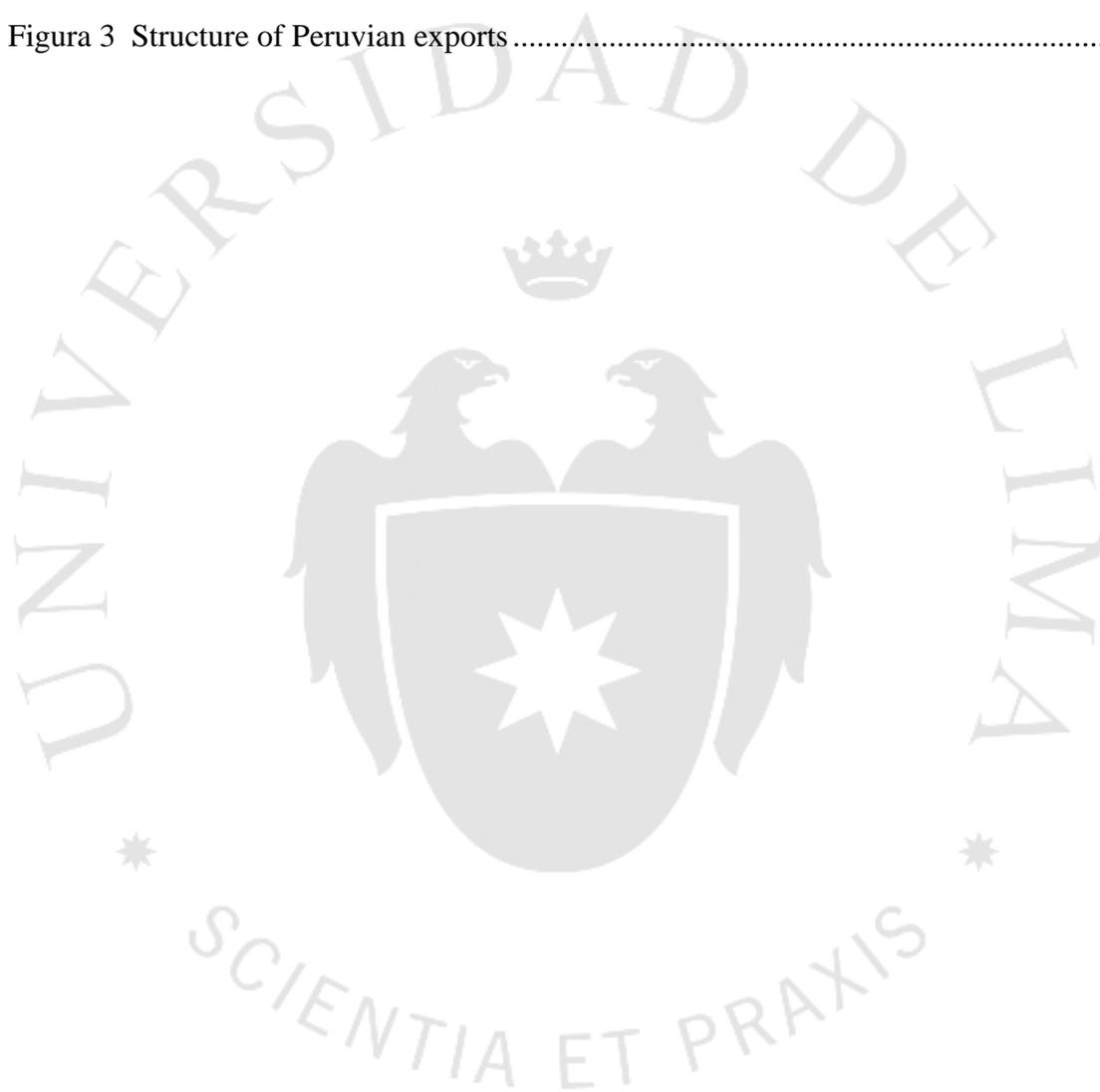
4.3. Chile54

CONCLUSIONES57



ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1 Ciclo de Vida de la Mina.....	7
Figura 2 Contribution to the variation of the GDP	40
Figura 3 Structure of Peruvian exports.....	41



ÍNDICE DE ANEXOS

Anexo 1: Resumen Tratamiento Contable y Tributario.....65



INTRODUCCIÓN

El sector minero es uno de los sectores de mayor importancia en Perú, contribuye a dinamizar la economía, fomentando el crecimiento del PBI y el desarrollo del país.

Diversos factores económicos, políticos y sociales contribuyen a su desaceleración como la caída de los precios de los minerales, los conflictos sociales internos y externos, etc.

Lo que se pretende dar a conocer en este trabajo de investigación es el entorno regulatorio del sector minero en relación a la Provisión del Cierre de Minas para que de esta manera se demuestre la falta de legislación específica y los vacíos legales que existen a fin de permitir su deducción para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta Corporativo con miras a un desarrollo sostenible de la actividad minera en el país.

Al tener un marco regulatorio claro y preciso, respetando los principios básicos constitucionales se puede lograr una mayor inversión del sector minero en el país, ya que los inversionistas tanto extranjeros como nacionales arriesgarían en invertir en un país donde las reglas o leyes son claras, justas y coherentes.

La Provisión de Cierre de Minas es regulada por un marco normativo en pro de conservar el medioambiente y desarrollar su sostenibilidad en el tiempo. Sin embargo, este conjunto de normas no son del todo claras en el ámbito tributario y si a ello sumamos que en la misma legislación tributaria no regula en forma clara la Provisión de Cierre de Minas.

En el ámbito tributario dicha provisión no es aceptada por considerarla una provisión general e inexacta. Sólo es aceptada tributariamente cuando el gasto se da en la actividad a medida que se vaya rehabilitando las zonas afectadas, esto significa que la mayor parte de actividades de cierre se presentaran en la etapa de Cierre Final y Post Cierre, cuando la mina deje de generar ingresos, configurándose una situación de perjuicio al contribuyente al no generar en dichas etapas ingresos contra los cuales efectuar la recuperación de los gastos por remediación a los que la Provisión del Cierre de Minas está asociada.

En la Ley del Impuesto a la Renta podemos sostener su deducibilidad amparándonos en los principios o postulados del Artículo 37° como la Causalidad y en Normas Contables en donde la misma Ley de Renta hace remisión para sustentar su posición, es decir utiliza la normatividad contable como fuente de doctrina inclusive para poder legislar donde la ley tributaria no es clara aún.

Son muchas las resoluciones del Tribunal Fiscal e informes de SUNAT y otros documentos legales donde se menciona a las Normas Internacionales de Contabilidad como fuente de conceptos para poder entender el campo de legislación de la norma tributaria.

En este trabajo se ha desarrollado las principales Normas de Contabilidad que regulan la Provisión de Cierre de Minas y los conceptos o Principios Contables que sustentarían su provisión y deducibilidad.



CAPÍTULO I: NOCIONES GENERALES DE LA ACTIVIDAD MINERA

1.1. Definición de Cierre de Minas

La actividad minera está comprendida por diferentes etapas, entre las cuales figuran:

- Cateo y prospección
- Exploración geológica
- Desarrollo y construcción
- Producción o explotación
- Cierre y abandono

En el desarrollo de este capítulo nos centraremos en la conceptualización del cierre de minas y los conceptos importantes o trascendentes derivados a esta etapa de cierre.

La Dirección General de Asuntos Ambientales Mineros del Ministerio de Energía y Minas (2006), define al cierre de minas como:

El conjunto de actividades a ser implementadas a lo largo del ciclo de vida de la mina a fin de cumplir con los criterios ambientales específicos y alcanzar los objetivos sociales deseados después de la etapa de minado. El cierre de minas es un proceso progresivo que empieza en la primera etapa del proyecto con el diseño conceptual y termina sólo cuando se han alcanzado de manera permanente los objetivos específicos de cierre.
(p.5)

Según la Sociedad Nacional de Minería, Petróleo y Energía (2005), el cierre de minas es un conjunto de actividades realizadas por la empresa minera con el fin de rehabilitar las áreas afectadas por la actividad minera a través del tiempo. Por ello, el Cierre de Minas se desarrolla teniendo en consideración cada una de las etapas de la vida de la mina, con actividades propias como la rehabilitación temporal de áreas durante las operaciones, la reconfiguración del terreno durante el cierre de la unidad o el monitoreo del agua superficial y subterránea luego del cierre de la unidad, entre otros (como se citó en Franco, Angulo, Cáceres y Yamashiro, 2011, p.27).

1.2. Tipos de cierre de minas

Según Ministerio de Energía y Minas, Dirección General de Asuntos Ambientales Mineros (2006), el cierre de minas puede presentarse de las siguientes maneras:

1.2.1. Cierre Temporal

Como resultado de las circunstancias económicas u operacionales, es posible que las actividades mineras y/o de procesamiento sean temporalmente suspendidas. Por ejemplo, estas pueden ser suspendidas esperando la recuperación del precio de los metales. Un Cierre Temporal de esta naturaleza es normalmente planificado y asume que la operación se reiniciará.

1.2.2. Cierre Progresivo

El Cierre Progresivo es un escenario que ocurre de manera simultánea a la etapa de operación de una mina, cuando un componente o parte de un componente de la actividad minera deja de ser útil. Debido a ello deberá ser sometido a actividades de cierre tales como desmantelamiento, demolición, restablecimiento de la forma del terreno, y/o revegetación.

1.2.3. Cierre Final

El Cierre Final comienza cuando, a consecuencia del agotamiento de los recursos minerales económicos, cesan las operaciones de minado y de procesamiento.

El Cierre Final es la ejecución de las actividades contempladas en el Plan de Cierre Final para cumplir con los objetivos ambientales y sociales específicos.

1.3. Actividades de Post Cierre

Entre las actividades que se efectúan en esta etapa se encuentran el tratamiento de afluentes y emisiones y el monitoreo y mantenimiento que deben realizarse luego de concluidas las acciones de rehabilitación hasta que se demuestre la estabilidad física y

química del residuo o componente minero susceptible de generar impactos negativos, de acuerdo con el Plan de Cierre de Minas aprobado. (como se citó en Franco et al., 2011, p.27).

Es así que el cierre de minas involucra diferentes etapas como actividades de cierre progresivo, actividades de cierre final y actividades de post cierre, la elaboración plan de cierre de minas y las actualizaciones respectivas.

1.4. Plan de Cierre de Minas

El plan de cierre de minas es un instrumento de gestión ambiental, el cual es solicitado por las autoridades ambientales en busca de una regulación o cumplimiento de las empresas mineras. Es decir, el área de otorgada en concesión debe quedar en óptimas condiciones ambientales. En plan de cierre de minas es monitoreado para observar su cabal cumplimiento.

El manual de aplicación práctica de las Normas Internacionales de Información Financiera en el sector minero (2011), define al plan de cierre de minas como:

Instrumento de gestión ambiental donde se establecen pautas a ser efectuadas por el titular de la actividad minera (empresa), a fin de rehabilitar las áreas utilizadas por éste. Se busca que la rehabilitación alcance características compatibles con un ambiente saludable, seguro y adecuado para el desarrollo de la vida. La rehabilitación se llevará a cabo mediante la ejecución del plan, el cual se establece de acuerdo a las características particulares de la mina.

La presentación de un plan de cierre es obligatoria para toda empresa minera que se encuentre en operación, inicie operaciones o las reinicie. También es obligatoria para las empresas que se encuentran en la etapa de exploración (p.30)

1.4.1. Principales características de plan de cierre de minas

Según Franco et al., (2011), el plan de cierre de minas es complementario al Estudio de Impacto Ambiental (EIA) y del Programa de Adecuación y Manejo Ambiental (PAMA). Estos planes presentan una estructura, la cual es discutida en audiencias públicas y con diversas autoridades del Estado.

En el caso del cierre temporal, progresivo y final se debe contemplar el desmantelamiento de equipos e instalaciones, estabilización de los residuos y revegetación de la zona. La idea es asegurar que no quede ningún rastro de la actividad minera que cause impactos negativos posteriores al cierre y así proteger la vida humana y hacer un uso beneficioso de esas tierras.

El plan incluye, además, el presupuesto de cierre, el cronograma de su ejecución y las garantías respectivas. Las garantías están constituidas por el costo del cierre y todos los gastos directos e indirectos que se deriven de ejecutarla. La ejecución de las garantías se da por incumplimiento del plan, por parte de la empresa minera, y es la Dirección General de Minería del Ministerio de Energía y Minas (MEM) el ente encargado de fiscalizar el cumplimiento, así como ejecutar las sanciones correspondientes.

En el caso de venderse la operación minera, el comprador deberá continuar con la ejecución progresiva del plan, así como el cierre definitivo y su posterior monitoreo. El monitoreo post cierre permite verificar el plan de cierre ejecutado.

Cabe resaltar que antiguamente no se contaba con legislación ambiental en el sector minero, por lo que las minas no concebían el cierre y no tenían conocimientos científicos para mitigar impactos ambientales. En la actualidad, las normas ambientales indican que todas las empresas mineras deben contar con un plan de cierre aprobado por el MEM a través de la Dirección General de Asuntos Ambientales Mineros (DGAAM). Cabe señalar que dichos planes se volverán más detallados a medida que avance el ciclo de vida de la mina y que se cuente con una mayor cantidad de información.

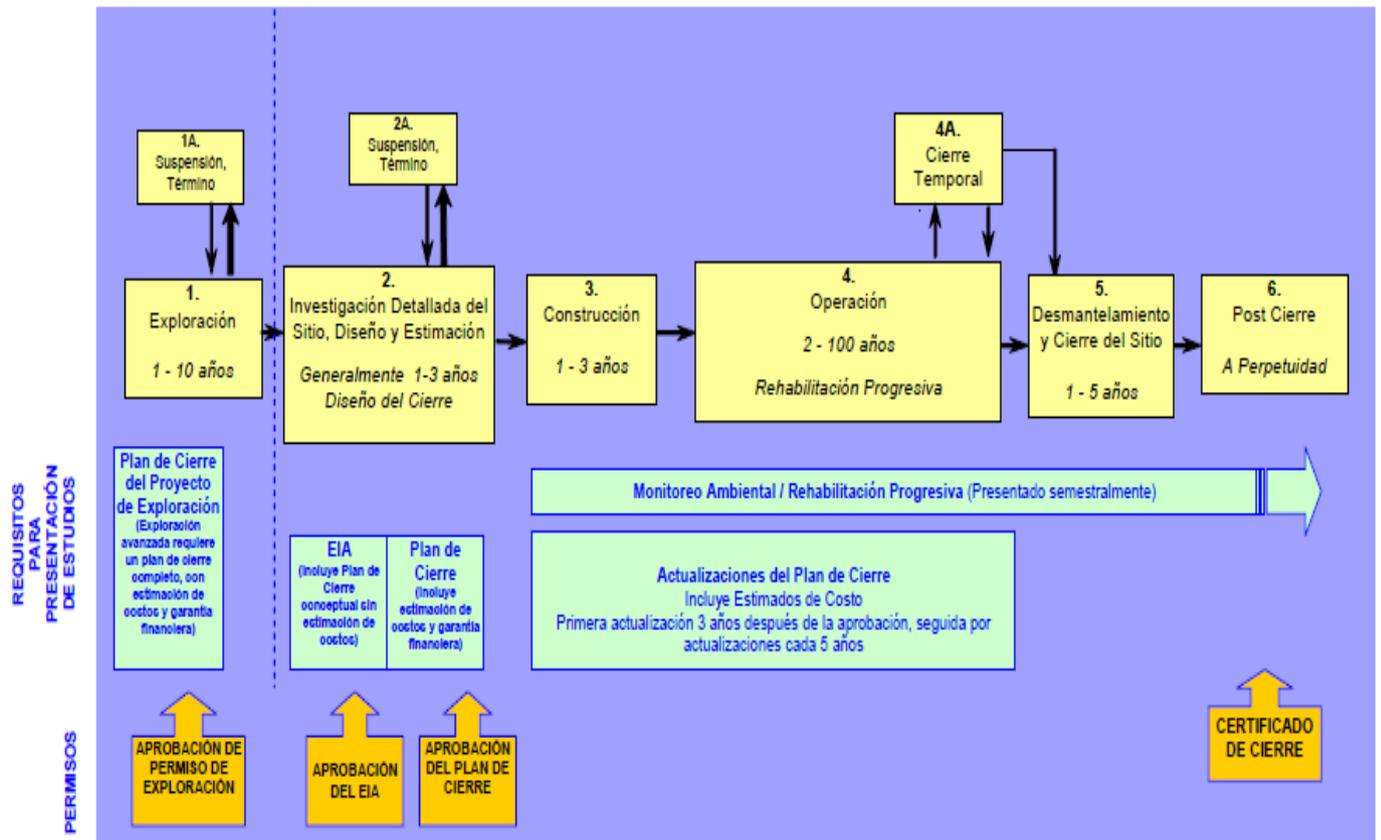
Con el cierre de una mina se busca que no quede ningún vestigio de la actividad en la zona donde se trabajó inicialmente. En síntesis, los planes de cierre son una manera de evitar el problema de pasivos ambientales mineros, ya que impide la creación de éstos. Así, un correcto cierre se convierte en una herramienta de gestión responsable, oportuna y segura con el medio ambiente.

Es el Ministerio de Energía y Minas el ente encargado de aprobar, realizar las labores de fiscalización, seguimiento o control de las obligaciones contenidas en el Plan de Cierre de Minas así como aplicar las sanciones respectivas derivadas de su incumplimiento (p. 27-28).

Figura 1.1.

Ciclo de Vida de la Mina

Figura 1 Ciclo de Vida de la Mina, con los Requisitos de Presentación de Estudios y Permisos de Cierre



NOTA: Esta figura ha sido adaptada de "Metal Mining Sustainable Development North América", desarrollada por el proyecto "Global Mining Initiative" (GMI).

Fuente: Dirección General de Asuntos Ambientales Mineros del Ministerio de Energía y Minas, 2006, p.4

SCIENTIA ET PRAXIS

CAPÍTULO II: NORMATIVA QUE REGULA EL CIERRE DE MINAS

2.1. Legislación Civil

Dentro de este marco regulatorio podríamos citar la opinión de Juan Carlos Mejía (2015):

El proceso de estimación de la obligación, considera la evaluación de la naturaleza de esta, si es legal o asumida. En Perú existe un marco regulatorio legal emitido por el Gobierno con la finalidad de impulsar la protección del medio ambiente, sobre todo por las Compañías directamente relacionadas con actividades extractivas de recursos naturales. Adicionalmente, estas Compañías en sus políticas corporativas incluyen y enfatizan procedimientos de cuidado, protección y remediación ambiental, desde el inicio de sus actividades preliminares de exploración hasta el post-cierre de sus operaciones mineras, resaltando su compromiso con el medio ambiente.

En Perú el marco regulatorio relacionado a cierre de minas estaría dado por las siguientes normas:

- Ley N ° 28090, ley que regula el cierre de minas del 14.10.2003.
- Ley que modifica la ley N ° 28090, ley que regula el cierre de minas, ley N ° 28507 del 08.05.2005.
- Decreto Supremo N ° 033-2005-EM del 14.08.2005, reglamento de la ley de cierre de minas.
- Decreto Supremo N ° 035-2006-EM del 04.07.2006, modifican el D.S. N ° 033-2005-EM, que aprueba el reglamento de la ley que regula el cierre de minas.
- Decreto Supremo N ° 045-2006-EM del 14.08.2006, modifican el D.S. N ° 033-2005-EM, que aprueba el reglamento de la ley que regula el cierre de minas.

Dentro de este conjunto normativo procederemos a resaltar los artículos más relevantes en donde se pretende sustentar la base legal que permitirían la deducción de la provisión de cierre de minas.

En la Ley N ° 28090 que regula el cierre de minas, en su artículo 6° menciona la “obligación legal” de presentar ante la autoridad competente el Plan de Cierre de Minas, en este artículo menciona además que dicho plan debe ser implementado desde el inicio de las actividades mineras y además el de constituir una garantía ambiental que cubra el costo estimado del mencionado plan.

En su artículo 8° hace mención además que el plan de cierre de minas debe efectuarse de forma “progresiva” durante la vida útil de la operación minera y que aquellas actividades que por su operación no pueden realizarse a lo largo de esta operación se ejecutaran al final o al cierre de actividades.

Como puede apreciarse en los artículos precedentes se menciona implícitamente la obligación emanada de una ley en que el titular de la actividad minera debe realizar un plan de cierre de minas y que este debe efectuarse de manera progresiva es decir a lo largo de las etapas del ciclo de vida la mina y no necesariamente al final de la misma. Además, es la misma norma que menciona y regula el término de la provisión contable al estipular a través de su artículo 12° el registro según el costo del plan de cierre desde el momento en que se constituye la garantía.

Al respecto Franco et al., (2011) en relación al tema de la obligación de constituir garantía opina:

Bajo estas circunstancias el titular minero no tiene incentivo para sobrevaluar las provisiones destinadas a cubrir los gastos en mención, ya que ello traería consigo la obligación de incrementar la garantía ambiental en igual proporción, lo cual generaría un gasto adicional que podría llegar a ser mayor que cualquier ahorro tributario derivado de la deducción de la provisión misma (en caso estuviese permitida). Asimismo, el que la deducción de la Provisión por Cierre de Minas se encuentre limitada al monto cubierto por la garantía ambiental, asegura que dicha provisión sea estimada con sustento técnico suficiente y con una adecuada aproximación, debido a que es una Entidad Consultora inscrita en el Registro de Entidades Autorizadas a elaborar Planes de Cierre de Minas en el Sector Energía y Minas la que planifica detalladamente dicho cierre (p.37)

Asimismo, el Decreto Supremo N ° 033-2005 en su artículo 8° menciona sobre la exigibilidad del Plan de Cierre de Minas en donde se estipula que el mismo será exigible desde la etapa que inicie, se encuentre en operaciones o reinicie actividades, mientras que el artículo 50° menciona que la garantía se constituye a partir del año siguiente a la fecha

de aprobación o modificación del Plan de Cierre de Minas. Estos dos artículos precedentes amparan o refuerzan la posición del artículo 12° de la Ley N° 28090 antes mencionado.

Como puede apreciarse el registro de la provisión contable es tomado en cuenta legalmente para que las empresas mineras afecten o consideren en sus Estados Financieros dicha provisión de forma anual o a lo largo de la vida útil de la mina.

2.2. Normatividad Contable

La actual regulación contable se desprende el siguiente cuerpo legal normativo:

La Ley General de Sociedad en su artículo 223 cita que la preparación y presentación de estados financieros se deben realizar de acuerdo a la conformidad con las disposiciones legales sobre la materia y con principios de contabilidad generalmente aceptados en el país.

Por otro lado, de conformidad con el artículo 1° de la Resolución N° 013-98-EF/93.01, publicada el 23 de Julio de 1998, se menciona que los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados comprende substancialmente, a las Normas Internacionales de Contabilidad (NICs), oficializadas mediante Resoluciones del Consejo Normativo de Contabilidad, y las normas establecidas por Organismos de Supervisión y Control para las entidades de su área siempre que se contemplen dentro del Marco Teórico en que se apoyan las Normas Internacionales de Contabilidad. (Ley N° 26887, 1997)

2.2.1. Normas Internacionales de Contabilidad

Las principales Normas Internacionales de Información Financiera que rigen la estimación de la Provisión de Cierre de Minas, son las siguientes:

Marco Conceptual para la Información Financiera, NIC 1 – Presentación de Estados Financieros; NIC 16 – Inmuebles, Maquinaria y Equipo; NIC 37 – Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes; NIIF 6-Exploración y Evaluación de Recursos Minerales y del Comité de Interpretaciones de Normas Internacionales de Información Financiera -CINIIF 1 – Cambios en Pasivos Existentes por Retiro de

Servicio, Restauración y Similares y las FAS 143-Accounting for Retirement Obligations Asset (ARO).

- **Marco conceptual para la información financiera**

En el Marco Conceptual se desarrollan los fundamentos generales de la información financiera, este contiene los conceptos relacionados a la preparación y presentación de los Estados Financieros.

Dentro del Marco Conceptual (2010) podríamos citar los párrafos más resaltantes que se deberían tomar en cuenta al momento de realizar la Provisión por Cierre de Minas, como por ejemplo la consideración al concepto de devengo y la oportunidad de considerar un gasto y pasivo financiero, tal como sucede en el registro de la Provisión por Cierre de Minas.

La contabilidad de acumulación (o devengo) describe los efectos de las transacciones y otros sucesos y circunstancias sobre los recursos económicos y los derechos de los acreedores de la entidad que informa en los periodos en que esos efectos tienen lugar, incluso si los cobros y pagos resultantes se producen en un periodo diferente. Esto es importante porque la información sobre los recursos económicos y los derechos de los acreedores de la entidad que informa y sus cambios durante un periodo proporciona una mejor base para evaluar el rendimiento pasado y futuro de la entidad que la información únicamente sobre cobros y pagos del periodo. (párr. OB17)

Se reconoce un pasivo en el balance cuando sea probable que, del pago de esa obligación presente, se derive la salida de recursos que lleven incorporados beneficios económicos, y además la cuantía del desembolso a realizar pueda ser evaluada con fiabilidad. (párr. 4.46)

Los gastos se reconocen en el estado de resultados 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 de actividades ordinarias, implica el reconocimiento simultáneo o combinado de unos y otros, si surgen directa y conjuntamente de las mismas transacciones u otros sucesos. (párr. 4.50)

Cuando se espere que los beneficios económicos surjan a lo largo de varios periodos contables, y la asociación con los ingresos pueda determinarse únicamente de forma genérica o indirecta, los gastos se reconocen en el estado

de resultados utilizando procedimientos sistemáticos y racionales de distribución. (párr. 4.51)

- **Norma Internacional de Contabilidad NIC 1: Presentación de Estados Financieros**

Esta norma internacional de contabilidad NIC 1 (2010) en su párrafo 27 menciona al devengo como base contable para la elaboración de Estados Financieros: “Una entidad elaborará sus estados financieros, excepto en lo relacionado con la información sobre flujos de efectivo, utilizando la base contable de acumulación (o devengo).”

Mientras que en su párrafo 28 también menciona:

Quando se utiliza la base contable de acumulación (devengo), una entidad reconocerá partidas como activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos (los elementos de los estados financieros), cuando satisfagan las definiciones y los criterios de reconocimiento previstos para tales elementos en el Marco Conceptual” (párr.28).

- **Norma Internacional de Contabilidad NIC 16: Propiedades, Planta y Equipo**

Esta norma internacional de contabilidad NIC 16 (2010) en su párrafo 16 establece unos de los procedimientos básicos a considerarse al realizar la Provisión del Cierre de Minas.

Recordemos que la Ley N ° 28090 dispone una obligación legal en su artículo 12° al regular la Provisión Contable por Cierre de Minas, esto guarda relación con lo mencionado en el párrafo 16.

El costo de los elementos de propiedades, planta y equipo comprende: (c) La estimación inicial de los costos de desmantelamiento y retiro del elemento, así como la rehabilitación del lugar sobre el que se asienta, la obligación en que incurre una entidad cuando adquiere el elemento o como consecuencia de haber utilizado dicho elemento durante un determinado periodo, con propósitos distintos al de producción de inventarios durante tal periodo. (párr.16)

Si el costo de un terreno incluye los costos de desmantelamiento, traslado y rehabilitación, la porción que corresponda a la rehabilitación del terreno se depreciará a lo largo del periodo en el que se obtengan los beneficios por haber incurrido en esos costos. En algunos casos, el terreno en sí mismo puede tener una vida útil limitada, en cuyo caso se depreciará de forma que refleje los beneficios que se van a derivar del mismo”. (párr.59)

- **Norma Internacional de Contabilidad NIC 37: Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes**

Esta norma internacional de contabilidad NIC 37 (2010) regula de una manera más explícita el tratamiento contable en la Provisión de Cierre de Minas, esto debido a que otorga más lineamientos de qué se entiende por provisión y las consideraciones alrededor de este concepto.

Los siguientes términos se usan en esta norma con los significados que a continuación se especifican:

- Una provisión es un pasivo en el que existe incertidumbre acerca de su cuantía o vencimiento.
- Un pasivo es una obligación presente de la entidad, surgida a raíz de sucesos pasados, al vencimiento de la cual, y para cancelarla, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos (párr.10)

Las provisiones pueden distinguirse de otros pasivos, tales como los acreedores comerciales y otras obligaciones acumuladas (o devengadas) que son objeto de estimación, por la existencia de incertidumbre acerca del momento del vencimiento o de la cuantía de los desembolsos futuros necesarios para proceder a su cancelación (párr.11)

Esta Norma distingue entre:

- a) provisiones – que ya han sido objeto de reconocimiento como pasivos (suponiendo que su cuantía haya podido ser estimada de forma fiable) porque representan obligaciones presentes y es probable que, para satisfacerlas, la entidad tenga que desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos. (párr.13)

Debe reconocerse una provisión cuando se den las siguientes condiciones:

- a) una entidad tiene una obligación presente (ya sea legal o implícita) como resultado de un suceso pasado;
- b) es probable que la entidad tenga que desprenderse de recursos, que incorporen beneficios económicos para cancelar tal obligación; y
- c) puede hacerse una estimación fiable del importe de la obligación.

Si estas condiciones no se cumplen, no debe reconocer una provisión. (párr.14)

El importe reconocido como provisión debe ser la mejor estimación, al final del periodo sobre el que se informa, del desembolso necesario para cancelar la obligación presente. (párr.36)

Cuando resulte importante el efecto financiero producido por el descuento, el importe de la provisión debe ser el valor presente de los desembolsos que se espera sean necesarios para cancelar la obligación. (párr.45)

- **Norma Internacional de Información Financiera – NIFF 6- Exploración y Evaluación de Recursos Minerales**

Esta norma en sus párrafos 11 y 15 nos menciona la obligación de reconocer un pasivo originado por actividades de desmantelamiento y restauración si estas se producen durante la etapa de exploración y evaluación.

Asimismo, explica que activos son considerados intangibles como por ejemplo el derecho de perforación y cuales son activos tangibles como los equipos de perforación, vehículos, etc.

De acuerdo con la NIC 37 Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes, una entidad reconocerá cualquier obligación en la que se incurra por desmantelamiento y restauración durante un determinado periodo como consecuencia de haber llevado a cabo actividades de exploración y evaluación de recursos minerales (párr.11).

Una entidad clasificará los activos para exploración y evaluación como tangibles o intangibles, según la naturaleza de los activos adquiridos, y aplicará la clasificación de forma coherente (párr.15).

- **Comité de Interpretaciones de Normas Internacionales de Información Financiera -CINIIF 1 – Cambios en Pasivos Existentes por Retiro de Servicio, Restauración y Similares.**

Finalmente, esta interpretación nos menciona los puntos a considerar en caso haya un cambio o suceso que determine una modificación en la Provisión de Cierre de Minas.

Muchas entidades tienen la obligación de desmantelar, retirar y restaurar elementos de sus propiedades, planta y equipo. En esta interpretación dichas obligaciones se denominan “pasivos por retiro del servicio, restauración y similares”. Según la NIC 16, en el costo de un elemento de propiedades, planta y equipo se incluirá la estimación inicial de los costos de retiro del servicio y retirada del elemento y la restauración del lugar donde está situado, obligaciones en las que incurre la entidad, ya sea cuando adquiere el elemento o a consecuencia de haberlo utilizado durante un determinado periodo, con propósitos distintos de la producción de inventarios. La NIC 37 contiene requerimientos sobre cómo medir los pasivos por retiro del servicio, restauración y similares. Esta Interpretación proporciona guías para contabilizar el efecto de los cambios en la medición de pasivos por retiro del servicio, restauración y similares. (párr.1)

Esta interpretación se aplica a los cambios en la medición de cualquier pasivo existente por retiro del servicio, restauración o similares que se reconozca:

- Como parte del costo de un elemento de propiedades, planta y equipo de acuerdo con la NIC 16 o como parte del costo de un activo por derecho de uso de acuerdo con la NIIF 16; y como un pasivo de acuerdo con la NIC 37. Por ejemplo, puede existir un pasivo por retiro del servicio, restauración o similar por el retiro de una planta, la rehabilitación de daños ambientales en industrias extractivas o la remoción de ciertos equipos. (párr.2)

- **Financial Accounting Standards-FAS 143 Accounting for Asset Retirement Obligations**

La NIC 16 nos menciona que el valor del cierre de minas será un componente más del costo por ello es necesario estimar el monto a registrar, es así como la

FAS 143 – Accounting for Asset Retirement Obligations, en el párrafo 3, señala que:

Una entidad reconocerá el valor justo de un pasivo de una obligación de retiro de activos en el periodo en el cual es incurrido si una estimación razonable del valor justo puede ser hecha. Si una estimación razonable de valor justo no puede ser hecha en el período en que la obligación de retiro de activo es incurrida, el pasivo será reconocido cuando una estimación razonable de valor justo puede ser hecha.

Esta norma propone la técnica del valor presente como mejor método para valorizar la Provisión de Cierre de Minas. El párrafo 7 de la norma determina que:

El valor justo de un pasivo por una obligación de retiro de activos es la cantidad por la cual aquel pasivo podría ser instalado en una transacción corriente entre partes dispuestas, es decir, otras distintas que una forzada o de liquidación. Los precios de mercado cotizados en mercados activos son mejores pruebas de valor justo y serán usados como la base para la medida, de ser disponible. Si los precios de mercado cotizados no se encontraran disponibles, la estimación del valor justo se debe basar en la mejor información disponible en dicha circunstancia, incluyendo los precios de pasivos similares y el resultado de la técnica de valor presente u otra técnica de valuación.

De esta manera, el Reglamento de la Ley N ° 28090 establece en su artículo 42° que el presupuesto del Plan de Cierre de Minas se calculará tomando en cuenta la base del monto total estimado, que incluirá su valor presente neto actualizado, tomando en cuenta la fecha base de la ejecución de las medidas consideradas en dicho plan.

Según Franco et al., (2011), la medición inicial de la Provisión de Cierre de Minas se hará considerando la técnica del valor presente, como lo establece el Reglamento de la Ley N ° 28090 y la FAS 143; asimismo, se tomarán en cuenta las siguientes condiciones descritas en la FAS 143: Apéndice A: Directrices de Implementación:

A20, Los flujos de caja usados en estimados de valor razonable deben incorporar supuestos que los participantes del mercado podrían usar en sus estimados para reflejar los costos y la oportunidad para el retiro de activos

similares, con el objetivo de determinar el monto que un tercero requeriría para el retiro de dichos activos, se deberían incorporar supuestos como:

(a) El costo que un tercero incurriría en el retiro del activo.

(b) Otros montos que un tercero podría incluir en determinar el monto final para liquidar el activo, incluyendo inflación, costo de equipos, avances en tecnología.

(c) La extensión en la cual variaría el costo u oportunidad del tercero bajo diferentes escenarios futuros y la probabilidad de dichos escenarios.

(d) El precio que un tercero demandaría recibir por enfrentar incertidumbre y circunstancias inesperadas inherentes en la obligación, referidas como riesgo de mercado.

El párrafo 9 indica que para el descuento de flujos, la misma norma describe: “cuando una entidad usa el enfoque de flujo de caja esperado, debe descontar los flujos de caja utilizando una tasa libre de riesgo y ajustada por los efectos de su situación de crédito”. (p.32-34)

Como podemos observar, en la normatividad contable actual vemos que no hay norma específica que regule la Provisión del Cierre de Minas, por ello el sector minero aplica las normas internacionales de contabilidad y demás normas anexas financieras adecuándolas a sus circunstancias particulares para obtener el importe por Provisión de Cierre de Mina mejor estimado.

Como se ha mencionado en el Marco Conceptual y en la NIC 1 Presentación de Estados Financieros nos brinda los conceptos fundamentales o teóricos que sustentan el registro de la operación, como el concepto de “devengado”, principio básico por el cual el sector minero reconocería esta provisión al cierre del ejercicio.

Por su parte Romero (2010) menciona sobre el marco conceptual:

Este marco conceptual- concebido como un sistema coherente de objetivos y fundamentos interrelacionados agrupados en orden lógico deductivo- es el sustento racional del desarrollo de normas de información financiera y una referencia en la solución de los problemas que surgen en la práctica contable y para identificar la sustancia económica sobre la forma legal en la operaciones y

eventos que afectan a la entidad con el fin de lograr su reconocimiento contable, como se muestra a continuación:

- Los postulados básicos del sistema de información contable.
- La identificación de las necesidades de los usuarios y los objetivos de los estados financieros.
- Las características cualitativas de los estados financieros.
- La definición de los elementos básicos de los estados financieros.
- Los conceptos generales de reconocimiento y valuación de los elementos de los estados financieros.
- Los conceptos de presentación y revelación de los estados financieros.
- El establecimiento de las bases para la aplicación de normas supletorias en ausencia de NIF particulares. (p.102)

En la NIC 16 nos aporta el concepto de lo que se considerará como parte del costo del activo al momento de la valuación de los activos relacionados al cierre de minas y su posterior depreciación.

Como menciona el Comité de Contabilidad y Auditoría de la Sociedad Nacional de Minería, Petróleo y Energía (2015): “Para propósitos de la depreciación, el costo de un activo incluye el costo de desmantelamiento y remoción al final de su vida útil y restauración del lugar donde fue instalado” (p.96).

De otro lado será costo del activo en la medida que la rehabilitación del lugar o zona se ha usado con un propósito distinto al de producción de inventarios (Escobar, 2011, p.34).

Según el autor Franco et al., (2011), opina:

La Ley del Impuesto a la Renta no contiene una definición del concepto del activo de larga duración. Por ello, ante vacíos en la legislación en materia tributaria, los usuarios de la Ley deben tomar como base las Normas Internacionales de Contabilidad aprobadas en el Perú. De esta manera, es la NIC 16 la norma que define los costos a ser incluidos en un activo de larga duración (p.37)

La entidad aplicará la NIC 2 “Inventarios” en la medida que los costos relacionados a la rehabilitación del lugar sobre el que se asienta el elemento, en

los que se haya incurrido durante un determinado periodo como consecuencia de haber utilizado dicho elemento para producir inventarios. (p.14)

La NIC 37 contiene los lineamientos que se consideran en el registro de la Provisión de Cierre de Minas, como la oportunidad del reconocimiento, al existir una obligación que emana de una ley (ejemplo la ley N° 28090). Así también menciona la valorización del importe a valor presente en relación a los desembolsos esperados que serán necesarios para liquidación de la obligación. Menciona asimismo la tasa de descuento que se usara para obtener el valor presente es una tasa antes de impuestos, que refleje el mejor valor representativo del mercado sobre el valor temporal del dinero y los riesgos que la misma conlleva.

Finalmente, la CINIIF 1 abarca situaciones como por ejemplo si después del estimado o valoración inicial hay un cambio o modificación en el importe estimado de costos de abandono y remediación, esta norma describe las pautas a considerar.

Cabe mencionar comentario de Franco P. y Collas, S.,2016: “Actualmente, la única norma contable que regula el tratamiento de las operaciones del sector minero es la NIFF 6 - Exploración y Evaluación de Recursos Minerales, lo cual deja un vacío normativo en el tratamiento contable de las demás etapas mineras”

Es importante resaltar el juicio profesional contable que menciona el Comité de Contabilidad y Auditoría de la Sociedad Nacional de Minería, Petróleo y Energía (2015), al momento de realizar la provisión por el cierre de minas:

- a) El monto del trabajo de remediación requerido dependerá de la escala de operación.
- b) El monto del trabajo de remediación depende de los estándares medioambientales impuestos por los reguladores locales, los cuales podrían variar en el tiempo.
- c) Los planes detallados de remediación y de abandono no serán desarrollados hasta muy cerca del cierre de las operaciones.
- d) No siempre quedara claro qué costos son directamente atribuibles al abandono de la operación minera (por ejemplo: los costos de seguridad,

costos de mantenimiento, monitoreo continuo del medio ambiente y costos de terminación de los trabajadores).

- e) La oportunidad del abandono depende de cuando las minas dejan de producir a costos económicamente viables, lo cual depende de los precios futuros de los metales.
- f) Los trabajos de abandono serán a menudo efectuados por contratistas especialistas, cuyos costos dependerán de los precios futuros de mercado para los trabajos de remediación necesarios.

Como ya se ha mencionado anteriormente no existe en la actual regulación alguna norma específica que regula la presentación y la revelación de los costos de desmontaje, rehabilitación y abandono, es por eso que es necesario recurrir a la NIC 1 “Presentación de Estados Financieros”.

El Comité de Contabilidad y Auditoría de la Sociedad Nacional de Minería, Petróleo y Energía (2015) nos resumen las consideraciones a tomar en cuenta sobre la presentación y revelación:

Según el párrafo 69, la entidad deberá hacer una distinción entre pasivos corrientes y pasivos no corrientes con base en la expectativa de los desembolsos que serán realizados en el futuro.

Según el párrafo 78, “las provisiones se desglosarán”, de forma que se muestren por separado las que corresponden a provisiones por beneficios a los empleados y el resto. Esto quiere decir que el Balance General debe mostrar por separado la provisión por desmontaje, rehabilitación y abandono y no debe agruparse con otros rubros.

Asimismo, la entidad debe informar acerca de:

- a) El importe en libros al principio y al final del periodo
- b) Las provisiones efectuadas en el periodo, incluyendo también los aumentos en las provisiones existentes.
- c) Los importes utilizados en el transcurso del periodo.
- d) El aumento durante el periodo en el importe descontado que surge del paso del tiempo y el efecto de cualquier cambio en la tasa de descuento.

La entidad debe revelar información sobre los siguientes asuntos:

- a) Una breve descripción de la naturaleza de la obligación contraída, así como el calendario esperado de las salidas de beneficios económicos, producidos por la misma.
- b) Una indicación acerca de las incertidumbres relativas al importe o al calendario de las salidas de esos recursos.
- c) En los casos en que sea necesario para suministrar la información adecuada, la entidad debe revelar la información correspondiente a las principales hipótesis realizadas sobre los sucesos futuros (p.231)

2.2.2. Doctrina contable

En esta parte trataremos de fundamentar las bases contables o doctrina contable sobre la cual se fundamentaría la provisión de cierre de minas.

Recordemos que en Perú la Ley General de Sociedades (LGS), Ley N° 26887 en su Artículo 223 indica: "Los Estados Financieros se preparan y se presentan de conformidad con las disposiciones legales sobre la materia y Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA) en el país".

Por otro lado, la Resolución CONASEV (Comisión Nacional Supervisora de Empresas y Valores) N° 103 - 99 - EF / 94.10 en su Art. 2 menciona lo siguiente: " Los Estados Financieros deben ser preparados y presentados de acuerdo con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA), normas contables establecidas por los Órganos de Supervisión y Control.

Los PCGA están contenidos en las Normas Internacionales de Contabilidad, oficializadas y vigentes en el Perú y comprenden también los pronunciamientos técnicos emitidos por la profesión contable en el Perú..."

Según la Resolución N° 013 - 98 - EF/93.01 del Consejo Normativo de Contabilidad (CNC) en su Art. 1 indica que los Principios de Contabilidad que indica la Ley General de Sociedades comprenden sustancialmente las NICs.

Los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA) son los fundamentos por los cuales se asientan las bases de la doctrina contable. Muchos conceptos contables giran en torno a los PCGA debido a que son la piedra angular sobre

la cual descansan las Normas Internacionales de Contabilidad y las Normas Internacionales de Información Financiera.

De acuerdo a esto, Romero (2010), menciona lo siguiente en relación a los PCGA:

Las normas de información financiera, en sustitución de los principios de contabilidad generalmente aceptados (PCGA), son los conceptos básicos que integran el marco conceptual, las normas particulares y sus interpretaciones, que señalan cómo debe llevarse a cabo el reconocimiento contable de las transacciones, transformaciones internas, eventos económicos y de cualquier tipo, identificables y cuantificables, que afectan a las entidades para la emisión y comunicación de información financiera. (p.98)

A partir del 1 de enero de 2006 el término “normas de información financiera” se utiliza en sustitución de los principios de contabilidad generalmente aceptados (PCGA), con lo cual se pretende puntualizar su carácter normativo obligatorio. (p.100)

Los postulados básicos son la piedra angular sobre la que descansa el ejercicio profesional de la contaduría pública. Su conocimiento y comprensión permitirán fundamentar los registros y la información financiera que se presente a los usuarios. Los postulados son los conceptos fundamentales de la contaduría pública, los instrumentos teóricos que le proporcionan su carácter profesional, que la distinguen de la “teneduría de libros”, la que, como parte de la contabilidad, se relaciona básicamente con los procedimientos, es decir, el cómo hacer. La contabilidad ha diseñado estos postulados como fundamentos de la aplicación de los procedimientos: el porqué y el para qué. (p.102)

Para Weygandt, Kieso y Kimmel (2008):

La profesión contable ha establecido un conjunto de normas y reglas que son conocidas como una guía general para la presentación de informes financieros. *Este conjunto de normas reconocidas se denominan principios de contabilidad generalmente aceptados (PCGA)*. “Generalmente aceptados” significa que estos principios deben tener “respaldo de las autoridades competentes”. (p.493)

Para Túa (1985):

También podría mencionarse que, desde la óptica pragmática, basada en su origen histórico y en la utilización que del mismo se hace en la regulación, un principio de contabilidad generalmente aceptado es una norma o fundamento emitida por una

institución con autoridad reconocida al respecto, derivada de la práctica más frecuente y, por lo tanto, más recomendable (p.31)

En síntesis, de acuerdo con esta definición histórica, un principio de contabilidad aceptado presenta dos importantes aspectos:

- En primer lugar, hace referencia a la norma o noción habitual, la más practicada o la más extendida con carácter general que, de este modo, sirve para determinar cuál es la mejor conducta a seguir
- En segundo lugar, la aprobación por el organismo competente le confiere el carácter de autorizado, de manera que es la institución reguladora la que determina si un principio tiene o no la condición de generalmente aceptado. (p.198)

A continuación, se pasará a mencionar dos postulados o principios contables sobre las cuales se sustentaría el cálculo de la Provisión del Cierre de Minas: el devengado y el principio de correlación de ingresos y gastos.

La base contable del devengo es también conocido como acumulación. Actualmente se considera que la empresa debe presentar sus estados financieros sobre la base contable de acumulación (o devengo), caso distinto a la presentación del estado de Flujo de Efectivo.

La base contable de devengo o acumulación, reconoce los sucesos económicos o transacciones cuando ocurren y no cuando se recibe o paga efectivo u otro medio líquido equivalente, de esta manera el registro y su inclusión en los estados financieros se produce en los ejercicios en los cuales están relacionados.

Los gastos se reconocen en el estado de resultados sobre la base de una asociación directa entre los costos o gastos incurridos y la obtención de las partidas correspondientes de ingresos (Principio de asociación de costos y gastos con ingresos). Los estados financieros formulados sobre la base del postulado de lo devengado informan a los usuarios no sólo de las transacciones o sucesos pasados relativas al pago y recepción de efectivo, sino también de las obligaciones a pagar en el futuro y de los recursos que representan efectivo que están por ser recibidos en el futuro, lo cual les es de importancia en su toma de decisiones económicas.

Un hecho o transacción se considera devengado cuando se da por terminada la operación, transformación interna o evento, independiente del momento que se cobre o pague, es decir, que se considere realizada para fines contables. Por lo tanto, el

momento de la devengación contable de una partida puede no coincidir necesariamente con su momento de realización. (Romero, 2010, p.115-116)

Para Weygandt, Kieso y Kimmel (2008) hace una distinción entre “contabilidad de base acumulativa” o “contabilidad de base de efectivo”, para lo cual precisa:

Con la base acumulativa, las transacciones que modifican los estados financieros de una compañía se registran en el periodo en que ocurre el suceso. Por ejemplo, el uso de la base acumulativa para determinar la utilidad neta significa reconocer los ingresos cuando se ganan (en lugar de hacerlo cuando se recibe el efectivo). También significa reconocer los gastos cuando se incurre en ellos (en lugar de hacerlo cuando se pagan). La información presentada con una base acumulativa revela relaciones que posiblemente van a ser importantes para predecir los resultados futuros. Con esta base, los ingresos se reconocen cuando se presta el servicio, de manera que las tendencias de los ingresos son más significativas para la toma de decisiones.

Una alternativa a la base acumulativa es la base de efectivo. En la contabilidad de base de efectivo, el ingreso se registra cuando se recibe el efectivo y los gastos cuando se pagan. La base de efectivo lleva a estados financieros distorsionados. No registra el ingreso que ha sido ganado pero por el cual no se ha recibido el efectivo. También, los gastos no se correlacionan con los ingresos ganados. La contabilidad de base de efectivo no está de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados.(p.90)

En relación al principio de correlación de ingresos y gastos puede ser una tarea difícil determinar el importe de los ingresos y gastos que se presentara en un determinado periodo contable. Por ello, los contadores han establecido los principios como parte de los principios de contabilidad generalmente aceptados: el principio de reconocimiento del ingreso y el principio de correlación de gastos e ingresos.

En la práctica los contadores aplican el método de “dejar que el gasto siga a los ingresos”. Así, el reconocimiento del gasto está vinculado al reconocimiento del ingreso. El punto esencial en el reconocimiento del gasto es cuando el gasto hace su contribución al ingreso. La práctica de reconocimiento de gastos se denomina principio de correlación de gastos e ingresos porque dispone que los esfuerzos (los gastos) se correlacionen con sus ingresos (Weygandt, Kieso y Kimmel, 2008,p.91).

Romero (2010), menciona a la asociación de costos y gastos con ingresos como:

Los tratadistas y autores, así como los contadores, en la práctica, conocen este concepto como identificación o enfrentamiento, lo que significa que debemos identificar o enfrentar los ingresos obtenidos en un periodo contable con sus costos y gastos que le son relativos.

El postulado de asociación de costos y gastos con ingresos es el fundamento del reconocimiento de una partida en el estado de resultados. Esto significa que los ingresos deben reconocerse en el periodo en el que se devenguen, identificando los costos y gastos (esfuerzos acumulados) que se incurrieron o consumieron en el proceso de generación de dichos ingresos.

La asociación de costos y gastos con los ingresos se lleva a cabo:

- a) Identificando los costos y gastos que se erogaron para beneficiar directamente la generación de ingresos del periodo. En su caso deben efectuarse estimaciones o provisiones.
- b) Distribuyendo en forma sistemática y racional los costos y gastos relacionados con la generación de ingresos en distintos periodos contables.

Que al realizarse un ingreso se reconozcan paralelamente los costos y gastos que le sean inherentes, independientemente de cuando se liquiden.(pp.122-123).

La Provisión del Cierre de Minas puede ser contemplada por dos principales principios contables: el devengado y el principio de correlación de ingresos y gastos.

Bajo el principio del devengado la empresa minera al finalizar el ejercicio debería reconocer el gasto de la provisión. Así por ejemplo si en el Plan de Cierre de Minas se cuenta con un costo del importe que se incurría en el cierre del ejercicio (supervisado por una entidad competente según la norma de cierre de minas) y más aún si bajo un mandato legal como la ley N° 28090 que habilita su registro, la empresa minera reconocería la provisión al finalizar el ejercicio.

Cabe recordar que los principios contables están incluidos en el ordenamiento contable (NIC-NIIF).

Bajo el principio de correlación de ingresos y gastos, el gasto por provisión debe registrarse en los periodos correspondientes a los cuales generan también su respectivo ingreso, ya que si se pretende registrar este gasto al finalizar la actividad operativa o de explotación de la mina, este gasto no tendría ingresos con los cuales compensarse, no cumpliéndose así el concepto de este principio.

Para el autor, Reig, señala que, en su opinión, el concepto de devengo tiene estas características:

- Requiere que se hayan producido los hechos sustanciales generadores del ingreso o del gasto.
- Requiere que el derecho al ingreso o compromiso de gasto no esté sujeto a condición que pueda hacerlo inexistente al momento de cumplirse lo comprometido.
- No requiere actual exigibilidad o determinación, ni fijación de término preciso para el pago. Puede ser obligación a plazo y de monto no determinado (como se citó por Abanto y Lujan, 2013, p.200).

Asimismo, Reig, citado por Mullin en su obra “Manual del Impuesto a la Renta”:

El concepto de devengado requiere que se hayan producido los hechos sustanciales generadores de rédito o gasto y que el derecho de ingreso o compromiso no esté sujeto a condición que pueda hacerlo inexistente, no requiriendo actual exigibilidad o determinación o fijación en término preciso para el pago, pudiendo inclusive ser una obligación a plazo y de monto no determinado. Que para el propio García Mullin, tratándose de gastos, el principio de lo devengado se aplica considerándoseles deducibles cuando nace la obligación de pagarlos, aunque no se hayan pagado, ni sean exigibles, de lo que se desprende que el hecho sustancial generador del gasto se origina al momento en que la empresa adquiere la obligación de pagar, aun cuando a esa fecha no haya existido el pago efectivo (como se citó en la revista del estudio Caballero Bustamante, párr.21).

2.3. Normatividad Tributaria

Sobre la base de las normas financieras antes comentadas, el titular de actividad minera podría considerar a la Provisión de Cierre de Minas como deducible para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta Corporativo: i) considerándola como parte del costo de ventas del inventario (i.e. mineral producido); o ii) vía amortización (i.e. gasto – cargo por amortización) al considerarla como parte del costo o valor del activo intangible amortizable (i.e. concesión minera). Bajo cualquiera de estas dos formas podríamos mencionar los artículos 20° y 37° de la ley del Impuesto a la Renta como fundamento jurídico habilitante de su deducción.

Cabe mencionar que el artículo 20° regula la deducción para la determinación de la Renta Bruta, mientras que el artículo 37° regula la deducibilidad de los gastos para determinar la Renta Neta.

En este último artículo se menciona a la causalidad como punto de partida para la deducibilidad del gasto.

En el Artículo 20 ° de la Ley del Impuesto a la Renta se establece:

Si se trata de bienes depreciables o amortizables, a efectos de la determinación del impuesto, el costo computable se disminuirá en el importe de las depreciaciones o amortizaciones que hubiera correspondido aplicar de acuerdo a lo dispuesto por esta Ley.

Para efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior entiéndase por:

- 2) Costo de producción o construcción: El costo incurrido en la producción o construcción del bien, el cual comprende: los materiales directos utilizados, la mano de obra directa y los costos indirectos de fabricación o construcción. (Decreto Supremo 179-2004-EF, 2004)

En el Artículo 37 ° de la ley del Impuesto a la Renta se establece:

A fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley...

Para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, estos deberán ser normalmente para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, generalidad para los gastos a que se refieren los incisos 1), II) y a.2) de este artículo, entre otros. (Decreto Supremo 179-2004-EF, 2004)

La Causalidad es un principio básico en que se podría sustentar la deducibilidad de la Provisión de Cierre de Minas. A raíz de esto opinan diferentes autores lo siguiente:

Para Picón, considera como causalidad la relación que se da entre un hecho (egreso, gasto o costo) y su efecto deseado o finalidad que es la generación de rentas gravadas o el mantenimiento de la fuente. Sin embargo, hay que considerar que la falta consecución del efecto buscado con el gasto o costo no determinará el incumplimiento de este principio; es decir, se considerará que un gasto cumple con el Principio de

Causalidad aun cuando no se logre la generación de la renta. (Citado por García y Gonzales, 2012, p.10.)

Para García Mullin, se puede afirmar en forma genérica que todas las deducciones están regidas por el Principio de Causalidad, o sea que sólo serán admisibles aquellas que guarden una relación causal directa con la generación de la renta o con el mantenimiento de la fuente en condiciones de productividad. (citado por García y Gonzales, 2012,p.10)

García y Gonzales (2012):

De esta forma se observa para que los determinados conceptos sean deducibles deben guardar relación con el mantenimiento de la fuente y la generación de rentas, es decir deben ser necesarios y coherentes y estar relacionados a la fuente productora de renta.

De esta definición nos enfrentáramos a dos concepciones restrictiva y amplia de Principio de Causalidad.

En una concepción restrictiva sólo se permitiría la deducción de gastos que tengan la característica de necesarios e indispensables para el mantenimiento de la fuente generadora o producir la renta.

En una concepción amplia se tomarían en cuenta todos los gastos necesarios para mantener la fuente o producir la renta, es decir se considera la totalidad de desembolsos que puedan contribuir de forma indirecta a la generación de renta.

No sería correcto realizar una lectura simple o interpretación literal del artículo 37 para poder deducir conceptos contemplados solo en este artículo. No nos encontramos ante una lista cerrada que en Latín se le conoce como "*numerus clausus*", al efectuar una lectura más a fondo o interpretación sistemática se concluye que para la deducibilidad de un gasto se tendría en consideración que este sea en realidad necesario para el mantenimiento de la fuente o la generación de renta productora, estudiándose el encabezado del artículo 37, aplicándose una lista abierta que en latín se llama "*numerus apertus*"

Es así que para efectos de determinar el Impuesto a la Renta se deben considerar aquellos gastos directamente relacionados al proceso productivo, que son deducibles y que mantienen la fuente, así como los gastos indirectos es decir aquellos gastos que se producen sin conexión directa con el proceso productivo pero que también son necesarios para el mantenimiento de la fuente y la generación de renta gravada. (p.10-12)

Según Durán, menciona que la lista del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta no puede ser interpretada de una manera taxativa, es decir, literal, de modo que podrán deducirse inclusive otros gastos no contemplados en dicho artículo, siempre que cumplan con el principio de causalidad bajo comentario, y siempre que su deducción no se encuentre prohibida expresamente (citado por García y Gonzales, 2012,p.12).

En determinados artículos de la Ley del Impuesto a la Renta remiten su explicación o contenido a las normas contables para entendimiento de su aplicación, demostrando el legislador que la legislación tributaria utiliza como fuente a la normatividad contable. Para ello podemos citar algunos artículos donde se hace referencia a la remisión de los conceptos o principios contables.

Así por ejemplo el artículo 57° de la ley del Impuesto a la Renta establece las reglas de imputación de las rentas al ejercicio gravable. De acuerdo a esas reglas las rentas de tercera categoría “se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen.” – 2do. párr., inc. a).

La misma regla es de aplicación para la imputación de los gastos – 3er. párr. (Decreto Supremo 179-2004-EF, 2004)

La ley del Impuesto a la Renta no contiene una definición del concepto de Devengo por lo que para fines de interpretación es necesario acudir a la doctrina y a la normatividad contable.

Tal como lo mencionamos en el punto anterior tanto las NIC como la doctrina coinciden en considerar al devengo como: “tratándose de gastos, el Principio de lo Devengado se aplica considerándoseles imputables –deducibles– cuando nace la obligación de pagarlos, aunque no se hayan pagado ni sean exigibles”.(Ruiz de Castilla y Robles, 2009)

Se entiende por devengado al aumento de cuentas por cobrar o por pagar durante uno o más periodos contables y aunque no se efectúen transacciones explícitas, los efectos de las operaciones y otros hechos se reconocen cuando se producen y no cuando se cobran o pagan. (Picón, 2011, p. 89)

El Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta en su artículo 33° establece que para determinar la renta neta se debe tener en cuenta para su aplicación a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

La contabilización de operaciones bajo principios de contabilidad generalmente aceptados, puede determinar, por la aplicación de las normas contenidas en la Ley, diferencias temporales y permanentes en la determinación de la renta neta. En consecuencia, salvo que la Ley o el Reglamento condicione la deducción al registro contable, la forma de contabilización de Las operaciones no originará la pérdida de una deducción.

Las diferencias temporales y permanentes obligarán al ajuste del resultado según los registros contables, en la declaración jurada. (Decreto Supremo 122-94 EF)

Por otro lado, el inciso e) del Artículo 11° del referido Reglamento, en relación al costo computable señala lo siguiente:

Para la determinación del costo computable de los bienes o servicios, se tendrán en cuenta supletoriamente las normas que regulan el ajuste por inflación con incidencia tributaria, las Normas Internacionales de Contabilidad y los principios de contabilidad generalmente aceptados, en tanto no se opongan a lo dispuesto en la Ley y en este Reglamento. (Decreto Supremo 122-94 EF)

En esta misma línea, en las normas relativas a precios de transferencia, como el artículo 116° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta se puntualiza la necesidad de la aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados. A la letra se dice:

La documentación e información que podrá respaldar el cálculo de precios de transferencia es aquella que se encuentra relacionada con los siguientes elementos:
(...)

c) Estados financieros del ejercicio fiscal del contribuyente, elaborados de acuerdo a los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Resulta claro que hay múltiples temas tributarios que no tienen una definición clara dentro de su propia regulación por lo que se acude a la doctrina contable. Así, la normatividad tributaria vigente se remite a los PCGA en tanto no se opongan a lo dispuesto en la LIR y su Reglamento. Por ello, mediante jurisprudencias e informes, el Tribunal Fiscal y la Administración Tributaria recurren a los PCGA para fundamentar su opinión en los casos que no encuentren definiciones o regulaciones en la norma tributaria.

Como se ha podido mencionar términos contenidos en la regulación tributaria como el principio de causalidad y el concepto de devengado podrían sustentarse para la Provisión del Cierre de Minas. Para la causalidad terminamos concluyendo que su

provisión es necesaria para determinación del impuesto a la renta y su deducción va acorde al mantenimiento de la fuente y la generación de renta gravada. En esa misma línea podría sustentarse que de acuerdo al Principio de lo Devengado, conceptualizado desde un punto de vista contable, dicha provisión cumple con las características ya explicadas en el punto anterior.

Sin embargo, bajo la concepción del artículo 44° inciso f) de la Ley del Impuesto a la Renta esta provisión no sería deducible por encontrarse regulada en dicho inciso bajo el siguiente postulado:

“No son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría: f) Las asignaciones destinadas a la constitución de reservas o provisiones cuya deducción no admite esta ley” (Decreto Supremo 179-2004-EF, 2004)

A continuación, se extrae los principales pronunciamientos del Tribunal Fiscal y de la Superintendencia Nacional-SUNAT en relación a los temas abordados anteriormente y su repercusión en la sustentabilidad de la Provisión de Cierre de Minas.

Que en ese sentido, de acuerdo a la naturaleza del Impuesto a la Renta, dicho impuesto recae sobre las ganancias efectivamente obtenidas al final de un ejercicio deduciendo de los ingresos netos del ejercicio, los gastos y costos en los que se hubieran incurrido y que sean necesarios para producir dicha renta y mantener su fuente productora de ingresos, recogiendo el principio de correlación entre la imputación del ingresos y gastos.

Que de acuerdo al criterio recogido en las resoluciones N°s. 08534-5-2001 y 00467-5-2003, este tribunal ha dejado establecido que resulta apropiada la utilización de la definición contable del principio de lo devengado a efectos de establecer la oportunidad en que deben imputarse los ingresos y los gastos a un ejercicio determinado.

Que en tal sentido, al tratarse de una definición contable, es pertinente que se recurra, a la explicación establecida tanto en el Marco Conceptual de las Normas Internacionales de Contabilidad; así como en la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 1, reestructurada en el ejercicio 1994 (vigente en el ejercicio acotado), referida a la Revelación de Políticas Contables, en donde se señalaba que una empresa debe preparar sus estados financieros, entre otros, sobre la base contable del devengado.

Que la citada NIC 1 precisa que de acuerdo con este criterio, los ingresos y los costos y gastos se reconocen cuando se ganan o se incurren y no cuando se cobran o se pagan,

mostrándose en los libros contables y expresándose en los estados financieros a los cuales corresponden.

Que en el año 1997, la NIC N° 1 fue modificada en el extremo referido a la Presentación de los Estados Financieros, a fin de introducir un nuevo elemento para efectos de la aplicación del concepto de devengado: la "asociación", de acuerdo con el cual resulta indispensable vincular directamente el ingreso que aparece en el estado de resultados con todos los gastos en los cuales se incurre en la generación de ese ingreso, por existir una relación de causa y efecto entre los ingresos y los gastos, modificación que en todo caso debe ser tomada en cuenta para efectos del análisis de este expediente por tratarse, simplemente, de la incorporación de un criterio que aun cuando en el periodo acotado no estaba recogido a nivel normativo, sí estaba reconocido a nivel doctrinal ("Principio de correlación entre la imputación de réditos o ingresos y gastos").

Que en esta línea, conforme con el criterio adoptado por este tribunal en reiteradas resoluciones, como la Resolución N° 02812-2-2006, entre otras, el concepto de devengado supone que se hayan producido los hechos sustanciales generadores del ingreso y/o gasto y que el compromiso no esté sujeto a condición que pueda hacerlo inexistente, siendo que el hecho sustancial generador del gasto o ingreso se origina en el momento en que se genera la obligación de pagarlo o el derecho a adquirirlo, aun cuando a esa fecha no haya existido el pago efectivo, lo que supone una certeza razonable en cuanto a la obligación y a su monto (RTF 11362-1-2011).

Que el inciso a) del artículo 57 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, disponía que las rentas de la tercera categoría y los gastos se considerarán producidos y se imputarán en el ejercicio comercial en que se devenguen.

Que en las resoluciones del Tribunal Fiscal N° 8534-5-2001 y N° 00467-5-2003, entre otras, se ha establecido el criterio que resulta apropiada la utilización de la definición contable del principio de lo devengado, a efecto de establecer la oportunidad en que deben imputarse los ingresos y los gastos a un ejercicio determinado.

Que resulta necesario definir qué debe entenderse por "devengados" para así determinar cuándo o en qué momento, se deben reconocer los ingresos como obtenidos, y al respecto en la Resolución N° 01203-2-2008 de este Tribunal se ha indicado que el ingreso devengado es todo aquél sobre el cual se ha adquirido el derecho de percibirlo por haberse producido los hechos necesarios para que se genere, y que este tiene las siguientes características: a) Requiere que se hayan producido los hechos sustanciales generadores del ingreso o del gasto, b) Requiere que el derecho al ingreso o

compromiso de gasto no esté sujeto a condición que pueda hacerlo inexistente al momento de cumplirse lo comprometido, y c) No requiere actual exigibilidad o determinación, ni fijación de término preciso para el pago, puede ser obligación a plazo y de monto no determinado aún.

Que asimismo en la citada resolución, se indica que es apropiada la utilización de la definición contable del principio de lo devengado, a efecto de establecer la oportunidad en la que deben imputarse los ingresos y los gastos a un ejercicio determinado; y al respecto según lo señalado en el Marco Conceptual de las Normas Internacionales de Contabilidad, como en la NIC N° 1, referida a la Revelación de Políticas Contables, una empresa debe preparar sus estados financieros, entre otros, sobre la base contable del devengado, y de acuerdo con este criterio, los ingresos, costos y gastos se reconocen cuando se ganan o se incurren y no cuando se cobran o se pagan, mostrándose en los libros contables y expresándose en los estados financieros a los cuales corresponden (RTF 07053-5-2013).

Que mediante Resolución de CNC N° 005-94-EF/93.01, vigente a partir de enero de 1994 se aprobó el Prefacio a los pronunciamientos sobre las Normas Internacionales de Contabilidad y el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros, en cuyo párrafo 22 se establece el concepto de base de acumulación (o devengo) y se señala que con el fin de cumplir sus objetivos, los Estados Financieros se preparan sobre la base de la acumulación o el devengo contable, base según la cual, los efectos de las transacciones y demás sucesos se reconocen cuando ocurren (y no cuando se recibe o paga dinero u otro equivalente al efectivo), asimismo se registran en los libros contables y se informa sobre ellos en los estados financieros de los periodos con los cuales se relacionan.

Que si bien el criterio antes referido fue emitido cuando se encontraba vigente la Norma Internacional de Contabilidad 1 revisada en 1997, de la revisión de la NIC 1 aplicable al ejercicio 2005 y el Marco Conceptual, se advierte que ésta mantiene el elemento de “asociación” que fuera introducido por el texto anterior de la NIC 1 en las modificaciones efectuadas en el año 1997, según el cual es indispensable vincular directamente el ingreso que aparece en el estado de resultados con todos los gastos en los cuales se incurre en la generación de ese ingreso, por existir una relación de causa y efecto entre los ingresos y gastos, por lo que el criterio citado resulta aplicable al reparo materia de autos (RTF 08013-1-2016).

Que a tenor de lo establecido por la Ley del Impuesto a la Renta, para que un gasto sea deducible debe existir una relación de causalidad con la actividad realizada, habiendo

establecido este tribunal en las Resoluciones N°s 01275-2-2004 y 710-2-99, entre otras, que el principio de causalidad es la relación de necesidad que debe establecerse entre los gastos y la generación de renta o el mantenimiento de la fuente, noción que en nuestra legislación es de carácter amplio pues se permite la sustracción de erogaciones que no guardan dicha relación de manera directa, contrario a lo estimado por la Administración en el presente caso, en el que exige que el gasto sea necesario en un sentido restrictivo, esto es que sin la realización del mencionado desembolso no habría renta o la misma no podría subsistir, lo que no se condice ni con la legislación tributaria, ni con la opinión de este Tribunal (RTF 4807-1-2006).

Que es del caso mencionar que de acuerdo con lo dispuesto por las resoluciones del Tribunal Fiscal N° 710-2-99, 8634-2-2001 y 01275-2-2004, el principio de causalidad es la relación de necesidad que debe establecerse entre los gastos y la generación de renta o el mantenimiento de la fuente, noción que en nuestra legislación es de carácter amplio pues se permite la sustracción de erogaciones que no guardan dicha relación de manera directa, no obstante ello, el principio de causalidad debe ser atendido, por lo cual para ser determinado deberán aplicarse criterios adicionales como que los gastos sean normales de acuerdo al giro del negocio o éstos mantengan cierta proporción con el volumen de las operaciones, entre otros (RTF 16591-3-2010).

Que en reiteradas resoluciones este Tribunal ha señalado que el primer párrafo del artículo 37° antes citado recoge el denominado “principio de causalidad”, que es la relación existente entre el egreso y la generación de renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora, es decir, que todo gasto debe estar vinculado a la actividad que se desarrolla, noción que debe analizarse atendiendo a la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente.

Que en las Resoluciones N° 07707-4-2004 y 00692-5-2005, este tribunal ha dejado establecido que todo ingreso debe estar relacionado directamente con un gasto cuya causa sea la obtención de dicha renta o el mantenimiento de su fuente productora, por lo que un gasto será deducible si existe relación de causalidad entre el gasto realizado y la renta generada o el mantenimiento de la fuente productora, asimismo, la necesidad del gasto debe ser analizada en cada caso en particular, pues la adquisición de un mismo bien podría constituir un gasto deducible para una actividad, mientras que para para no. (RTF 8370-3-2015).

Que en la explicación del Marco Conceptual para la preparación y presentación de los Estados Financieros de las Normas Internacionales de Contabilidad se señala que: “para

permitir que los estados financieros cumplan sus objetivos se les prepara sobre la base contable del devengado”; asimismo en la Norma Internacional de Contabilidad (NIC), modificada en 1997, referida a la Presentación de Estados Financieros, vigente en el ejercicio acotado, se señalaba que de acuerdo con la base contable de lo devengado, las transacciones y hechos se reconocen cuando ocurran (y no cuando se cobran o pagan) y se muestran en los libros contables y se expresan en los estados financieros de los ejercicios a los cuales corresponden; asimismo, que los gastos se reconocen en la cuenta de resultados sobre la base de una asociación directa entre los costos incurridos y la obtención de las partidas correspondientes de ingresos (correlación de ingresos y gastos).

Que al respecto, este tribunal ha señalado en la Resolución N ° 22217-11-2012, que la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 1, modificada en el año 1997, ha recogido el concepto de “asociación” en la aplicación del principio de devengado, según el cual resulta indispensable vincular directamente el ingreso que aparece en el estado de resultados con todos los gastos en los cuales se incurre en la generación de ese ingreso, por existir una relación de causa y efecto entre los ingresos y los gastos.

Que por otro lado, resulta relevante lo señalado en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 00467-5-2003 en la que citándose a Jan R. Williams, se indica que *“en virtud del concepto de imputación, se requiere que para determinar la utilidad neta de un ejercicio específico se imputen al ingreso del ejercicio los costos con los cuales está relacionado. En tal sentido, al igual que lo mencionado en las NIC, si el ingreso se difiere a ejercicios posteriores, también deben diferirse los costos conexos. En efecto, la NIC 1 precisa que el registro contable de los ingresos y de los costos y gastos, corresponde a los estados financieros de los períodos con los cuales guardan relación”*(RTF N ° 15867-3-2013).

Como regla general, para la determinación de la renta neta de tercera categoría, los gastos se rigen por el principio de lo devengado y deben cumplir con la causalidad, para efecto de lo cual se deberá verificar que sean normales para la actividad que genera la renta gravada y que cumplan, entre otros, con el criterio de razonabilidad (Informe 053-2012 SUNAT).

Por su parte, el inciso f) del artículo 44° de la LIR dispone que no son deducibles para la determinación de la renta neta imponible de tercera categoría, las asignaciones destinadas a la constitución de reservas o provisiones cuya deducción no admite esta ley.

De las normas citadas fluye que la alusión a las provisiones cuya deducción no admite la LIR, a que se refiere el inciso f) del artículo 44° de dicha ley, se refiere a aquellas provisiones no previstas expresamente en el artículo 37° de la LIR.

Por lo tanto, en cuanto a la primera pregunta, cualquier provisión cuantificable y/o estimable según la NIC N.° 37(2), distinta a aquellas que están previstas como deducibles en el artículo 37° de la LIR, no debe considerarse como deducción para la determinación de la renta neta imponible en el periodo en que se efectúe dichas provisiones.

Ello es sin perjuicio de que se acepte la deducción de los gastos propiamente dichos (asociados a esas provisiones no previstas expresamente como deducibles en el artículo 37° de la LIR), en el ejercicio en que aquellos se devenguen, y siempre que dicha deducción se ajuste al principio de causalidad previsto en el artículo 37° la LIR, salvo que una norma disponga límites a su deducibilidad o simplemente la prohíba, cuyo análisis dependerá de cada caso en concreto

Conclusiones:

1. Cualquier provisión cuantificable y/o estimable según la NIC N.° 37, distinta a aquellas que están previstas como deducibles en el artículo 37° de la LIR, no debe considerarse como deducción para la determinación de la renta neta imponible en el periodo en que se efectúe dicha provisión.

Ello es sin perjuicio de que se acepte la deducción de los gastos propiamente dichos (asociados a esas provisiones no previstas expresamente como deducibles en el artículo 37° de la LIR), en el ejercicio en que aquellos se devenguen, y siempre que dicha deducción se ajuste al principio de causalidad previsto en dicho artículo, salvo que una norma disponga límites a su deducibilidad o simplemente la prohíba.

2. Si sería estimable y/o cuantificable para provisionar una tasación de tercero o carta fianza, no constituye materia que esté referida al sentido y alcance de las normas tributarias, sino a un procedimiento contable.

Sin perjuicio de ello, si el supuesto a que se refiere el párrafo precedente calificara como una provisión, no siendo esta alguna de aquellas que están previstas como deducibles en el artículo 37° de la LIR, no debe considerarse como deducción para la determinación de la renta neta imponible en el periodo en que se efectúe dicha provisión; sin embargo, se aceptará la deducción del gasto propiamente dicho (asociado a aquella provisión), en el ejercicio en que este se devengue, siempre que dicha deducción se ajuste al principio de causalidad previsto en el artículo 37° la LIR, salvo

que una norma disponga límites a su deducibilidad o simplemente la prohíba. (Informe 054-2015 SUNAT).

En cumplimiento del principio de Causalidad, artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta establece que para el Principio de Causalidad, resultan deducibles todos los gastos necesarios para generar renta gravada o para mantener su fuente para efectos de determinación del impuesto. Dentro de estos gastos, se debe considerar a la Provisión por Cierre de Minas, la cual afecta resultados bajo la forma de la depreciación del activo de larga duración constituido por Cierre de Minas. Esta provisión se reconoce como consecuencia de cumplir con la obligación indispensable, normada por ley, de establecer las garantías ante el Estado para el cumplimiento del Plan de Cierre de Minas (Franco et al., 2011,p.38).

2.4 . Normatividad Constitucional

En esta parte se pretende citar los principios constitucionales que se estarían vulnerado al no aceptar la deducción de la Provisión del Cierre de Minas.

Partiremos del máximo cuerpo legal que regula el ordenamiento jurídico. Así en el artículo 74° de la Constitución Política del Perú se consagra:“El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener carácter confiscatorio”

En artículo contiene principios explícitos y otros implícitos, como el principio de Capacidad Contributiva y el principio de Equidad.

En este sentido, lo que se busca en la Provisión del Cierre de Minas a lo largo de sus diferentes etapas o ciclos mineros, es una distribución justa de su carga impositiva evitando que esta se dé en la etapa de cierre o abandono de la mina cuando está ya no genere ingresos contra los cuales imputarlos, vulnerándose así el Principio de la No Confiscatoriedad y el principio implícito también de la Capacidad Contributiva.

En relación al Principio de la No Confiscatoriedad recogemos la opinión de diferentes autores que señalan lo siguiente:

La potestad tributaria esta ejercida por el Principio de Legalidad a través de un cuerpo normativo, sin embargo, este principio de por sí mismo no constituye una

garantía de justicia y razonabilidad ya que la Legalidad sólo garantiza la formalidad en el nacimiento o producción de la norma. A raíz de esto algunas Constituciones incorporan también el Principio de Capacidad Contributiva que el cual constituye el límite material en cuanto al contenido de la norma tributaria (Robles, párr.52)

Como señala Ferreiro Lapatza, citado por García (2002), el sistema tributario tiene como propósito a conseguir claridad, certeza y sencillez en su formulación, eliminando dudas e incertidumbres. Si se busca sistema tributario, sencillo y fácil de comprender, ha de venir apoyado por un sistema de normas precisas, claras, sencillas, coherentes y, en la medida de lo posible, estables, por ello, es necesario el empleo de una técnica jurídica correcta. Así, la técnica jurídica que debe centrar su objetivo en el uso adecuado de las palabras y los conceptos de que la ciencia del Derecho viene elaborando, y en particular, los conceptos del Derecho tributario como hecho imponible, base, devengo, sujeto pasivo, etc.

Junto con la seguridad, el criterio fundamental que determina la estructura del sistema tributario es el de reparto o distribución justa y equitativa de la carga tributaria., en este criterio fundamental que juegan un papel básico el Principio de la Capacidad Económica y el Principio de No Confiscatoriedad tributaria (p.46-47)

El sistema tributario es un conjunto de tributos cuyo origen proviene de los principios comunes siendo su objetivo que los ciudadanos cumplan con su deber de tributar para lograr el sostenimiento de los gastos públicos cumpliendo de esta manera los fines de la Constitución. A partir de esta conclusión en unos de sus acápites concluye: “c) Evitar que la carga tributaria alcance tal intensidad que supere los límites mínimo y máximo impositivos y produzca efectos confiscatorios”. (García,2002, p.47)

Para García (2002) también opina:

Cuando la norma tributaria persigue fines de naturaleza distinta a la meramente recaudatoria (extrafiscalidad), hay un riesgo de producir una lesión al Principio de Capacidad Contributiva, pues se gravan o se dejan de gravar hechos que no la representan. En tales casos, el razonamiento del legislador debe estar orientado a considerar si la medida es idónea, necesaria y por último, si el daño al principio de capacidad contributiva es proporcional a los fines buscados

La potestad normativa tributaria de la que goza el legislador encuentra un límite material en este singular principio. Su reconocimiento como valor constitucional permite garantizar cargas tributarias apegadas a la aptitud contributiva del sujeto. Empero, en

muchas ocasiones priman intereses distintos que desnaturalizan su función y solo tiendes a alcanzar un cometido: el recaudatorio. (p.57)

Desde el lado concreto, se trata de que ese impuesto concreto y determinado sea adecuado y justo en su cuantía a la capacidad económica específica del contribuyente. Pero, para que esta situación se produzca la carga tributaria soportada por el contribuyente se debe mantener entre unas fronteras o límites justos. Es en ese momento cuando el Principio de No Confiscatoriedad debe actuar garantizando una tributación dentro de unos límites fundamentales a la tributación. (p.114)

Siguiendo el razonamiento, en el caso hipotético de que a un contribuyente se le impute una capacidad económica inexistente o superior a la que en realidad tiene, mediante una deficiente configuración normativa del tributo, y como resultado se le exija el pago de una deuda tributaria inadecuada por excesiva, se habrá vulnerado el Principio de Capacidad Económica en el establecimiento de ese tributo.

Como consecuencia del significado de refuerzo y garantía de la capacidad económica del sujeto que concedemos al Principio de No Confiscatoriedad, este puede ser una garantía complementaria de aquel en aquellas situaciones en las que se produce una determinación deficiente de la capacidad económica que conduzca por este motivo a una carga tributaria excesiva, con riesgo de estar fuera de los límites impositivos y por tanto alcanzar efectos confiscatorios (p.115).

Según Álvarez, se produce una vulneración al Principio de la No Confiscatoriedad si se le imputara al contribuyente una renta siendo su capacidad económica superior o irreal a su realidad, determinándose además una aportación tributaria (citado por García, 2002, p.58).

Para Fernández, el Principio de No Confiscatoriedad supone que los tributos, individual o en su conjunto, deben adecuarse a la realidad y no exceder la capacidad contributiva de los individuos. Es decir, la carga tributaria que perjudique la capacidad contributiva del contribuyente será confiscatoria. (citado por Chávez, 2006, p. 632)

Gamba (2009):

El artículo 74 de la Constitución Política no reconoce “expresamente” como un principio aplicable en materia tributaria, el de “capacidad económica”, situación que no debe llevarnos a afirmar que este no resulte exigible, pues, su contenido puede derivarse sin mayores dificultades del “Principio de Igualdad” (p.45)

El Tribunal Constitucional español (TCE) ha señalado que el principio de capacidad económica “opera (...) como un límite al poder legislativo en materia tributaria. Aunque la libertad de configuración el legislador-continúa- deberá, en todo caso, respetar los límites que derivan de dicho principio constitucional, que (se) quebraría en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea no ya potencial sino inexistente o ficticia. (p.47)

La Nación, Argentina (2008)

Existe una relación íntima entre el Estado de Derecho, la garantía constitucional del derecho a la propiedad privada y los tributos como institución. El abuso de la potestad tributaria puede demoler el Estado de Derecho y lesionar el derecho a la propiedad privada, empujándonos arteramente a la frontera del colectivismo. Por esto la noción de no confiscatoriedad es independiente de la finalidad de un tributo, razón por la cual la injusticia que con éste pudiera haberse cometido debe siempre ser reparada cuando ella produce en el patrimonio o en la renta de cualquier persona un daño que implique confiscación. Desde hace décadas, nuestra Corte Suprema sostiene reiteradamente que cualquier tributo que grave una parte excesiva de la propiedad o de la renta se transforma en exacción o confiscación, por lo que deviene inconstitucional (párr.1-2)

CAPITULO III: PROBLEMÁTICA Y ALTERNATIVAS DE SOLUCION

3.1. Problemática

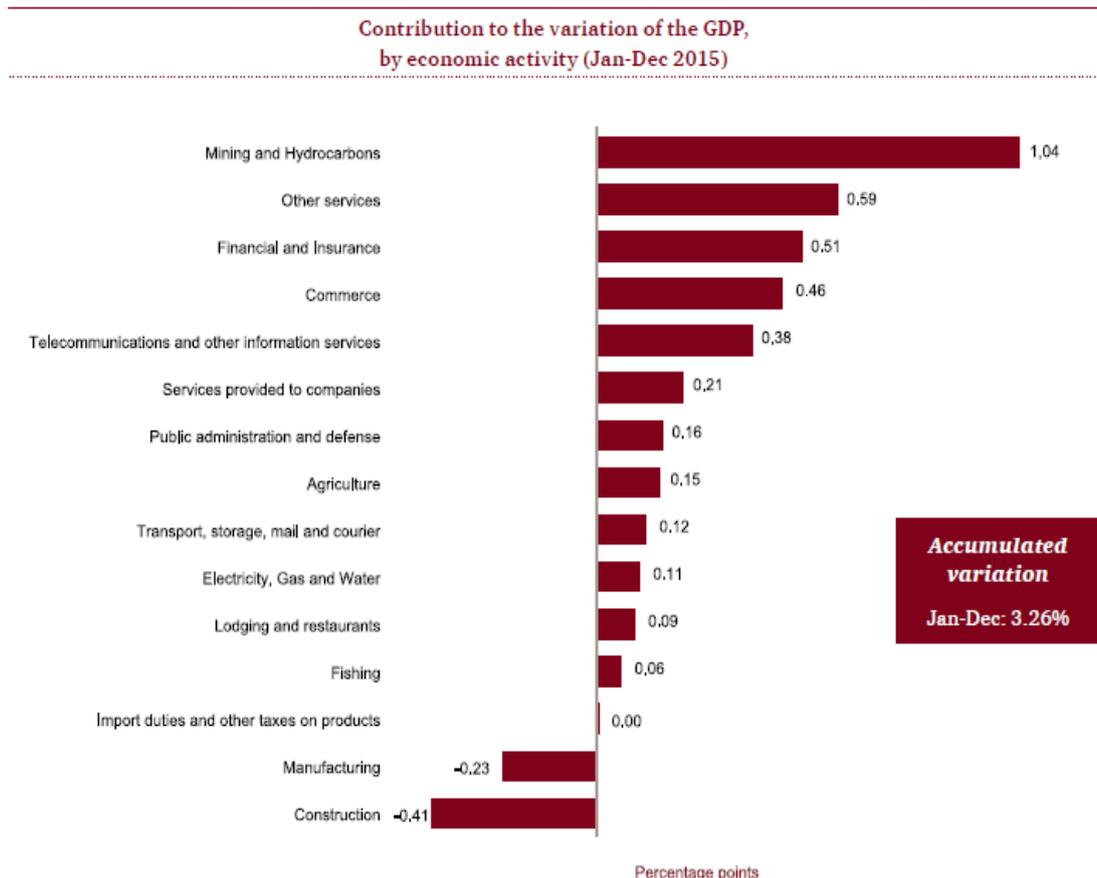
Perú es uno de los destinos más atractivos para las inversiones mineras. La inversión privada es promovida por el alto nivel de sus reservas, el registro de tierras y la información geológica fácilmente disponible.

La contribución del sector minero al Producto Bruto Interno es de considerable importancia, por el monto de inversiones nacionales y extranjeras que se incurren en vías de proyectos mineros de gran envergadura. (ver figuras 02 y 03)

Por ello es necesario contar con un claro y coherente marco regulatorio legal para que de esta manera las empresas nacionales y extranjeras al invertir en Perú puedan tener el panorama completo y las reglas claras del retorno de su inversión.

Figura 3.1.

Contribution to the variation of the GDP

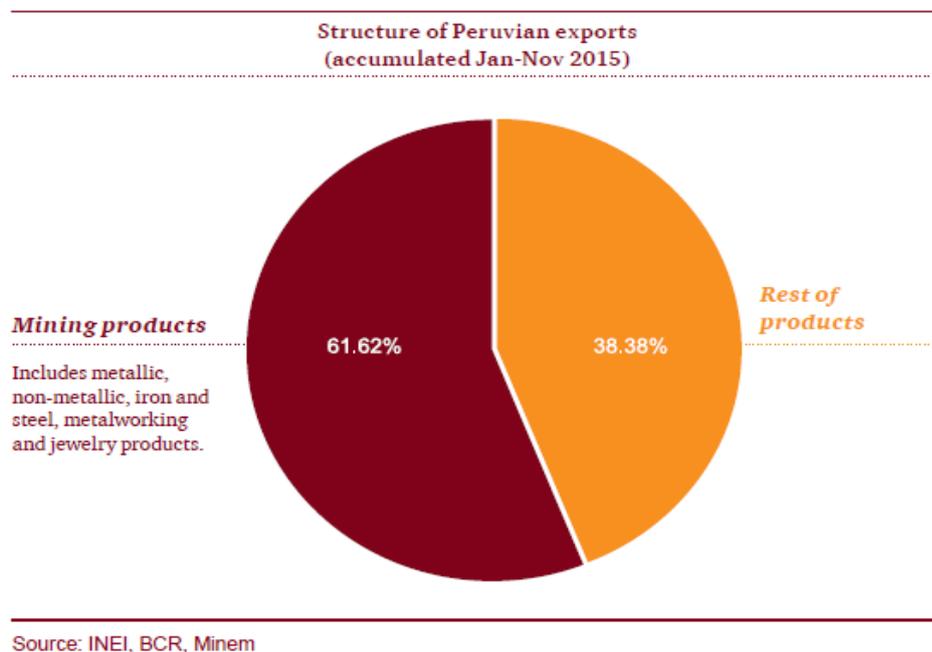


Source: INEI

Fuente: Pwc,2016, p.12

Figura 3.2

Structure of Peruvian exports



Fuente: Pwc,2016, p.13

La Provisión de Cierre de Minas es regulada por la Ley N° 28090 en donde se menciona en su artículo 12° que dicha provisión se registraría desde el momento en que se constituya la garantía. Recordemos además que el Plan de Cierre de Minas es exigible para todas las empresas mineras inclusive desde el inicio de sus operaciones, detallándose en este plan la constitución de las garantías.

De esta manera la Provisión de Cierre de Minas nace por un mandato legal el cual es asumido por el sector minero.

El proceso de estimación de la Obligación, considera la evaluación de la naturaleza de esta, si es legal o asumida. En el Perú existe un marco regulatorio legal emitido por el Gobierno con la finalidad de impulsar la protección del medio ambiente, sobre todo por las Compañías directamente relacionadas con actividades extractivas de recursos naturales. Adicionalmente, estas Compañías en sus políticas corporativas incluyen y enfatizan procedimientos de cuidado, protección y remediación ambiental, desde el inicio de sus actividades preliminares de exploración hasta el post-cierre de sus

operaciones mineras, resaltando su compromiso con el medio ambiente (Cierre de Mina, 2015)

Según Franco et al, tanto la Ley N° 28090 y su reglamento no regula el tratamiento de la Provisión por el Cierre de Minas, lo mismo que la Ley del Impuesto a la Renta. Sólo en el artículo 37° nos habla de la Causalidad al mencionar 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, en consecuencia, son deducibles...”

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

De lo expuesto en ambos artículos en el artículo 37° no se regula específicamente el tratamiento tributario de la Provisión de Cierre de Minas mientras que en el artículo 44° no se permite la misma, por tratarse de una provisión genérica. “Es decir, que el gasto por depreciación del ejercicio generado por el activo de larga duración, correspondiente a la Provisión por Cierre de Minas, de acuerdo con lo explicado anteriormente, se debe reparar para efectos del cálculo del Impuesto a la Renta Corporativo.

Esto último se debe a que el activo que se genera por el retiro por Cierre de Minas obedece estrictamente a una evaluación de carácter financiero. Por lo tanto, no es un activo fijo ante la apreciación de la Administración Tributaria y, por ende, la depreciación que se reconoce por dicho activo tampoco es aceptada como tal por dicha entidad” (p.35)

El mayor problema radica en que las empresas del sector minero no tendrían ingresos contra los cuales imputar los gastos en que se incurrían al ejecutar los Planes de Cierre al término de las actividades mineras, por ello García (2014) opina:

Las provisiones se constituyen para cubrir gastos que si se hubieran incurrido en el ejercicio en curso, habrían sido normalmente deducibles. Mediante su deducción en el ejercicio en que se registran, se adelanta el reconocimiento de un gasto que será desembolsado en el futuro. Y esto sirve para que, en un caso como el planteado, pueda

rebajarse de la renta bruta generada durante la vida de la mina, en aplicación estricta del método de lo devengado, bajo el cual está implícita la correlación de los ingresos con sus gastos (párr.4)

Al tratarse de gastos estimados, el Fisco no permite su deducción, debido que a que no tiene la certeza de que ese gasto provisionado va a ser realmente incurrido. Sin embargo, esta posición no sería entendible ya que se exige al titular de la actividad minera constituir una garantía ambiental a favor de la autoridad competente para salvaguardar las labores ambientales de rehabilitación en los periodos de Cierre Final y Post Cierre (García, 2014, párr.5).

De acuerdo a la normativa vigente para que el titular de la actividad minera inicie o continúe con la explotación del yacimiento minero debe remediar las áreas afectadas, por ello se dice que se constituye una provisión bajo el Principio de lo Devengado, criterio que es recogido en la Ley de Impuesto a la Renta en su artículo 57°. Está claro que a medida que se incurre en los daños al medio ambiente se va reconociendo una provisión contable la cual además nace de un mandato legal por el Estado.

En consecuencia, los gastos incurridos en actividades relacionadas con el Cierre de la Mina no pueden ser rebajados durante la etapa de explotación de la mina, sino sólo durante la etapa de cierre, cuando efectivamente se realicen. El tema de la oportunidad es crucial, toda vez que, en la práctica, el explotador minero no puede recuperar (i.e. asociar) estos gastos, ya que a la fecha de cierre no tendrá ingresos contra los cuales imputarlos, y por lo tanto, tendrá una pérdida tributable no recuperable. En efecto, de acuerdo con la norma de la Ley sobre Impuesto a la Renta, las pérdidas tributables se pueden imputar contra las utilidades acumuladas o utilidades futuras, las que obviamente no se presentarán en el Cierre de una Mina. Además, durante la explotación el empresario minero pagó Impuestos a la Renta por ingresos sobrevaluados, ya que no consideraron los costos o gastos asociados al cierre de las faenas. (Osorio,2007 p.11).

Por ello el sector minero realiza la provisión de cierre de minas a partir del ejercicio que se desarrollen las labores de operación, porque durante esta etapa, también se realizan labores de remediación al medio ambiente y dichos gastos originados por la provisión deben reconocerse en el periodo contable que genera su mismo ingreso. El no realizar esta práctica ejercicio a ejercicio y realizarla como la norma lo menciona hasta el final

en la etapa de cierre y post cierre, haría que las empresas no tengan ingresos contra los cuales imputar estos gastos produciéndose así en los ejercicios que no se reconoció dicha provisión un exceso de pago del Impuesto a la Renta y en los ejercicios que si se permite su deducción una pérdida la cual no podrá ser compensada, salvo que el titular de la actividad minera mantenga otras concesiones contra los cuales pueda compensar dicha pérdida.

Es claro que bajo estos escenarios se estarían vulnerando los derechos constitucionales del contribuyente como la No Confiscatoriedad y la Capacidad Contributiva criterios que han sido recogidos en el capítulo anterior, al trasladarle mayor carga tributaria y generar pérdidas que confiscan contra su patrimonio.

Comenta Osorio (2007):

Más aún, el impuesto específico a la minería se habría pagado sobre ingresos derivados de la explotación, sin considerar los costos asociados al término de faenas. En efecto, el problema radica en que los gastos derivados de los planes de cierre no podrán utilizados por el contribuyente, ya que cuando se incurra en el gasto no existirán ingresos contra los cuales imputarlos, y por ende, se generará una pérdida tributaria no aprovechable (p.11)

La Ley del Impuesto a la Renta en su artículo 37° menciona a la Causalidad como preámbulo a una serie de gastos que son aceptadas literalmente, sin embargo como se ha descrito, dicho artículo no se puede interpretar de un modo taxativo ni literal, la Causalidad debe ser también concebida como toda erogación que refleje un gasto a fin de mantener la fuente productora generadora de renta gravada, es por ello y bajo este concepto que al realizar la Provisión de Cierre de Minas se contempla en este principio. La Causalidad debe ser vista no en un sentido restrictivo sino en un sentido amplio por ello se dice que todo gasto no solo debe guardar relación con la producción de rentas sino con el mantenimiento de la fuente, siendo esta relación directa o indirecta.

Al respecto Belaunde (2002) afirma:

Las provisiones se constituyen para cubrir gastos que si se hubieran incurrido en el ejercicio en curso, habrían sido normalmente deducibles. Mediante su deducción en el ejercicio en que se registran, se adelanta el reconocimiento de un gasto que será desembolsado en el futuro. Y esto sirve para que, en un caso como el planteado, pueda rebajarse de la renta bruta generada durante la vida de la mina, en aplicación estricta del

método de lo devengado, bajo el cual está implícita la correlación de los ingresos con sus gastos.

La Ley del Impuesto a la Renta no acepta la Provisión de Cierre de Minas por considerarla dentro de una estimación la cual es normada en el artículo 44° inciso f), sin embargo, se es claro que este artículo se refiere a provisiones generales y no específicas como el caso de la Provisión de Cierre de Minas.

Recordemos que en Plan de Cierre de Minas se detallan los costos que se incurran en cada una de las etapas de remediación, dichos importes son actualizados por requerimiento de la autoridad competente, además de estar supervisados bajo las Entidades designadas por el Estado para este fin.

Por ello las provisiones se constituyen para cubrir gastos que si se hubieran incurrido en el ejercicio en curso, habrían sido normalmente deducibles. Mediante su deducción en el ejercicio en que se registran, se adelanta el reconocimiento de un gasto que será desembolsado en el futuro. Y esto sirve para que, en un caso como el planteado, pueda rebajarse de la renta bruta generada durante la vida de la mina, en aplicación estricta del método de lo devengado, bajo el cual está implícita la correlación de los ingresos con sus gastos (p.28).

Resulta relevante lo opinado por Roberto Casanova-Regis Albi, quien al desarrollar los aspectos fiscales en el Manual de aplicación práctica de las Normas Internacionales de Información Financiera en el Sector Minero de la Sociedad Nacional de Minería Petróleo y Energía – SNMPE (2015) opina:

La actividad minera tiene un impacto significativo en el medio ambiente, los gastos asociados al plan de cierre de una mina y a la subsecuente rehabilitación y/o remediación ambiental son cuantiosos y en consecuencia su reconocimiento resulta crucial en la determinación del resultado financiero. Una entidad deberá reconocer una provisión por Plan de Cierre de Mina y/o remediación ambiental cuando exista la obligación de rehabilitar la zona de influencia en la que se ha desarrollado el proyecto minero.

Al respecto es importante indicar que el artículo 48° de la Ley General de Minería establece que todo titular de actividad minera está obligado a ejecutar las labores propias de la misma, de acuerdo con sistemas, métodos y técnicas que tiendan al mejor desarrollo de la actividad y con sujeción a las normas de seguridad e higiene y saneamiento ambiental aplicables a la industria minera.

Dichas provisiones son medidas y evaluadas de manera permanente considerando el valor presente de las erogaciones futuras en las que la entidad incurrirá en el futuro para ejecutar el Plan de Cierre de la Mina y/o la remediación ambiental.

En general: i) la provisión que se genere como consecuencia de las actividades de desarrollo de la mina deberá capitalizarse como parte de activo asociado para ser depreciada a lo largo de la vida útil del activo; y ii) la provisión generada por las actividades de producción debe ser considerada como parte del costo de producción de los inventarios.

En nuestra opinión, las provisiones por cierre de minas asociadas al cumplimiento de la obligación de remediación de pasivos ambientales en los que incurren los titulares de actividades mineras califican como un gasto necesario para producir la renta gravada. Sin embargo, el problema de su deducción radica en la oportunidad en la que las provisiones por cierre de minas pueden ser deducidas de la Renta Bruta para efectos del Impuesto a la Renta.

En efecto, el artículo 57° establece que la deducción de los gastos debe realizarse con arreglo al Principio de lo Devengado, principio que es aplicable en la determinación del reconocimiento de los gastos para efectos del Impuesto a la Renta según el artículo 57° de ley de dicho impuesto. Bajo dicho principio contable, los gastos se reconocen en los resultados cuando surge la obligación de pagarlos y se determina certeramente su monto con independencia de la oportunidad en la que ocurra su desembolso.

En casos como el descrito, a efectos de cumplir con el Principio de lo Devengado se realiza la provisión del gasto con miras a su desembolso futuro. Lo dicho guarda lógica con la circunstancia de que la obligación de remediar se va generando a lo largo de toda la vida útil de la mina durante las etapas de desarrollo y explotación para ser finalmente desembolsado al final de la vida de la mina.

Sin embargo, el literal f) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta prohíbe la deducción de las provisiones no admitidas por la ley interpretándose a partir de dicha norma que la provisión anual por cierre de minas no es deducible. Como consecuencia de lo indicado:

a) Los gastos incurridos en actividades relacionadas con la ejecución del cierre de minas no pueden ser deducidos de la Renta Bruta a efectos de determinar la Renta Neta durante la etapa de explotación de la mina, sino en la etapa de cierre cuando se ejecutan;

b) El diferimiento del impacto del gasto por cierre de minas en los resultados genera: i) el pago de un mayor Impuesto a la Renta durante la etapa de explotación; ii) una pérdida (no siempre recuperable) durante la etapa de cierre debido a que la mina ya no genera ingresos; y iii) la imposibilidad de deducir como crédito fiscal el Impuesto General a las Ventas (IGV) que gravó las adquisiciones destinadas al cumplimiento de la obligación de remediación ambiental en la etapa de cierre de la mina. (p.233)

Es por ello que abogamos a favor que se permita la deducción tributaria de la Provisión de Cierre de Minas por encontrarse claramente regulado en la vía civil o legal bajo la Ley N° 28090 y su Reglamento, bajo la vía contable al estar normado su tratamiento por las Normas Internacionales de Contabilidad, los Principios Contables Generalmente Aceptados y en la legislación comparada.

3.2. Alternativas de Solución

3.2.1. Modificación Legal Específica: Ley General de Minería

Incorporar la modificación de los artículos 74° y 75° de la Ley General de Minería (Decreto Supremo N° 014-92 -EM), a fin de permitir la deducibilidad de la Provisión de Cierre de Minas:

Artículo 74.- El valor de adquisición de las concesiones, se amortizará a partir del ejercicio en que de acuerdo a ley corresponda cumplir con la obligación de producción mínima, en un plazo que el titular de actividad minera determinará en ese momento, en base a la vida probable del depósito, calculada tomando en cuenta las reservas probadas y probables y la producción mínima obligatoria de acuerdo a ley. El plazo así establecido deberá ser puesto en conocimiento de la Administración Tributaria al presentar la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta correspondiente al ejercicio en que se inicie la amortización, adjuntando el cálculo correspondiente.

El valor de adquisición de las concesiones incluirá el precio pagado, o los gastos de petitorio, según el caso.

Igualmente, incluirá lo invertido en prospección y exploración hasta la fecha en que de acuerdo a ley corresponda cumplir con la producción mínima, salvo que se opte por deducir lo gastado en prospección y/o exploración en el ejercicio en que se incurra en dichos gastos. (Decreto Supremo N° 014-92-EM, 1992)

Propuesta :

Artículo 74.- El valor de adquisición de las concesiones, se amortizará a partir del ejercicio en que de acuerdo a ley corresponda cumplir con la obligación de producción mínima, en un plazo que el titular de actividad minera determinará en ese momento, en base a la vida probable del depósito, calculada tomando en cuenta las reservas probadas y probables y la producción mínima obligatoria de acuerdo a ley. El plazo así establecido deberá ser puesto en conocimiento de la Administración Tributaria al presentar la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta correspondiente al ejercicio en que se inicie la amortización, adjuntando el cálculo correspondiente.

El valor de adquisición de las concesiones incluirá el precio pagado, o los gastos de petitorio y el valor constituido por la Provisión de Cierre de Minas sustentada en el informe técnico correspondiente aprobado por el sector aun cuando la Provisión de Cierre de Minas no haya implicado desembolso alguno.

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

Artículo 75.- Los gastos de exploración en que se incurra una vez que la concesión se encuentre en la etapa de producción mínima obligatoria, podrán deducirse íntegramente en el ejercicio o amortizarse a partir de ese ejercicio, a razón de un porcentaje anual de acuerdo con la vida probable de la mina establecido al cierre de dichos ejercicios, lo que se determinará en base al volumen de las reservas probadas y probables y la producción mínima de ley.

Los gastos de desarrollo y preparación que permitan la explotación del yacimiento por más de un ejercicio, podrán deducirse íntegramente en el ejercicio en que se incurran o, amortizarse en dicho ejercicio y en los siguientes hasta un máximo de dos adicionales.
(Decreto Supremo N° 014-92-EM, 1992)

Propuesta:

Artículo 75.- Los gastos de exploración en que se incurra una vez que la concesión se encuentre en la etapa de producción mínima obligatoria, podrán deducirse íntegramente en el ejercicio o amortizarse a partir de ese ejercicio, a razón de un porcentaje anual de acuerdo con la vida probable de la mina establecido al cierre de dichos ejercicios, lo que

se determinará en base al volumen de las reservas probadas y probables y la producción mínima de ley.

Los gastos de desarrollo y preparación que permitan la explotación del yacimiento por más de un ejercicio, podrán deducirse íntegramente en el ejercicio en que se incurran o, amortizarse en dicho ejercicio y en los siguientes hasta un máximo de dos adicionales.

Los gastos de exploración a que hace referencia en el primer párrafo, los gastos de desarrollo y preparación podrán contener valor constituido por la Provisión de Cierre de Minas sustentada en el informe técnico correspondiente aprobado por el sector aun cuando la Provisión de Cierre de Minas no haya implicado desembolso alguno.

3.2.2. Modificación Legal General: Ley del Impuesto a la Renta

Mantener las dos propuestas normativas a la Ley N° 28090-Ley que regula el Cierre de Minas, en incorporar a la Ley del Impuesto a la Renta (Decreto Supremo 054-99) los párrafos al artículo 18° y 37° para lograr reconocer la Provisión del Cierre de Minas con efecto tributario.

Anteriormente hubo una censura u observación a la introducción de estos dos artículos a la Ley N° 28090 por parte del Poder Ejecutivo, por considerarlos en realidad que iban en contra la recaudación tributaria, no permitiéndose hasta la fecha su deducibilidad ante la Administración Tributaria.

En el artículo 14° del mencionado proyecto se pretendía incorporar un párrafo adicional al Artículo 18°, literal e) del Decreto Supremo 054-99, Texto Único Ordenado del Impuesto a la Renta, el cual mencionaba la inafectación del Impuesto a la Renta a los intereses y/o ganancias de capitales generados por las garantías ambientales.

e) Constituyen ingresos inafectos al Impuesto:

Los intereses y/o las ganancias de capital generados por las garantías ambientales constituidas en cumplimiento de las normas que regulan el Plan de Cierre de las operaciones de las empresas dedicadas a las actividades de extracción de recursos naturales. Estos ingresos son inafectos al impuesto en la medida en que tales ganancias se utilicen en la ejecución del Plan de Cierre.” (David La Torre, párr.50)

Según Oré, citado por Franco (2011), presidente de la Comisión de Energía y Minas del Congreso de la República, en el allanamiento sobre Cierre de Mina del año 2003, de no haberse observado el artículo 14° del Proyecto de Ley en cuestión, se hubiera producido una pérdida de recaudación por este concepto y violentado el principio de igualdad consagrado en el inciso 2) del artículo 2° de la Constitución Política del Perú de 1993. Con respecto a esto último, según el Poder Ejecutivo, se hubiera establecido un trato discriminatorio frente a otros sectores de la economía nacional e, incluso, al interior del sector minero, en la medida en que existen contribuyentes que ya han iniciado operaciones y cuentan con contratos de tributaria respecto al Impuesto a la Renta y que adicionalmente estarían obligados a tener su Plan de Cierre de Minas.

Menciona además que se habría vulnerado el Artículo 2° de la Constitución Política del Perú, al no tratarse igual o homogéneamente a los contribuyente con la misma capacidad contributiva, es decir no se le brinda un mismo trato legal y administrativo frente a una misma situación o supuesto tributario, vulnerándose así el principio de igualdad tributaria (pp.29-30).

En su Artículo 15° el proyecto de la Ley N ° 28090 también contemplaba la incorporación al artículo 37° literal v) de la Ley del Impuesto a la Renta:

(v) Las provisiones que se constituyan para la ejecución del Plan de Cierre de las operaciones de las empresas dedicadas a las actividades de extracción de recursos naturales de acuerdo a las normas específicas que promulgue la Autoridad Sectorial competente.

Asimismo, son deducibles en el ejercicio en que se incurran los gastos relacionados con la protección ambiental, el apoyo social, y la ejecución del Plan de Cierre, así como los gastos incurridos en la constitución de la garantía, las primas de seguro y demás requeridos para la formalización de las garantías exigidas.

Los importes a los que se refiere el presente inciso, que al finalizar la ejecución del Plan de Cierre no hubieren sido utilizados, se considerarán beneficios gravables con el impuesto a la renta.” (David La Torre, 2011, párr.52).

En relación a esta propuesta el autor Franco (2011) opina:

Este artículo fue observado por el Poder Ejecutivo, y dicha observación se centra en dos aspectos principales. «La deducción de los gastos, distintos a la provisión, no se encuentra expresamente prohibida por la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que resulta

posible deducir tales gastos siempre que constituyan gastos propios de la actividad empresarial.

En cuanto a la provisión, se

del país de no introducir medidas que impliquen menor recaudación, y por cuanto se generaría doble deducción compuesta por los propios gastos efectuados y por las provisiones del mismo ejercicio en que se efectuaron los gastos (p.30)

3.2.3. Constitución de Fideicomiso

El fideicomiso es una relación jurídica por la cual el fideicomitente transfiere bienes en fideicomiso a otra persona, denominada fiduciario, para la constitución de un patrimonio fideicometido, sujeto al dominio fiduciario de este último y afecto al cumplimiento de un fin específico en favor del fideicomitente o un tercero denominado fideicomisario. (Ley 26702, 1996)

Mediante esta figura lo que se propone es que la empresa minera (fideicomitente) entregue en dominio fiduciario a un tercero (fiduciario) la etapa de cierre (Progresivo, Final, Post Cierre) y por ello desembolse una cantidad acordada para que este ejecute el gasto de remediación. Es así que la salida de dinero entregado al fideicomiso será aceptado como deducible, en el ejercicio en que se efectuó el desembolso.

Es decir, las empresa mineras depositarían su reserva para un futuro gasto que se ejecutaría en las diferentes etapas del ciclo del cierre de la mina, de esta manera se garantiza la existencia del desembolso necesario para ejecutarlo. Bajo esta forma la Administración Tributaria tendrá el conocimiento cierto y fehaciente de los montos depositados en calidad de fideicomiso, permitiendo así su deducibilidad en los ejercicios en que se realizó el depósito.

Finalmente, en caso de que los montos aportados sean mayores a los gastos efectivamente realizados a propósito del cierre de la mina, este importe mayor debería ser devuelto a la empresa y ser gravado como ingreso de ésta, en el supuesto contrario, de que los montos reservados sean menores a los gastos efectivos, la empresa minera deberá aportar la diferencia al momento de ser requerido el gasto, teniendo la posibilidad de deducirlo en el ejercicio en que se devengó (Carahuayo, Higa, 2007).

CAPITULO IV: LEGISLACION COMPARADA

4.1. Canadá

Canadá muestra una de las mejores opciones para llevar a cabo la deducibilidad de la Provisión de Cierre de Minas. Para ello sigue las siguientes condiciones:

- Se permite establecer una reserva a través de un fideicomiso, cuyo fondo está destinado exclusivamente a la recuperación del suelo.
- La deducción del monto abonado al fideicomiso es aceptado como gasto, en el ejercicio en que se efectúa el desembolso.
- Cuando se inicia el proyecto de recuperación del lugar, los fondos del fideicomiso son transferidos en etapas, a medida que se requiera efectuar los desembolsos.
- La transferencia de dinero del fideicomiso a la compañía minera es considerada por la última como un ingreso; a su vez, los desembolsos que la compañía efectúa para reparación son considerados un gasto.
- Las rentas que percibe el fideicomiso, en tanto no se disponga del fondo, constituyen renta gravada.
- Si finalmente el fondo del fideicomiso es mayor al gasto de recuperación, constituirá ingreso gravado, si es menor, la compañía podrá tomar la diferencia como gasto del ejercicio, con la posibilidad de no poder compensar dicho gasto. (Belaúnde, 2002, p.29)

3.3. Argentina

- Existe la obligación de constituir una provisión especial para la recuperación del medio ambiente.
- El monto que se destine a la provisión está sujeto al criterio de la compañía minera, pero no puede exceder del 5% de los costos operativos de extracción y beneficio.

- El monto deducible en cada ejercicio fiscal será aquel que efectivamente se haya provisionado en dicho periodo.
- El monto de las erogaciones que exceda a la provisión construida incidirá directamente en el ejercicio fiscal en que tal hecho ocurra.
- Finalizado el ciclo productivo, los montos no utilizados deben ser reconocidos como ingresos. Se considera finalizado el ciclo productivo cuando se agota el yacimiento de explotación. Asimismo, si se interrumpen los trabajos por un lapso mayor a dos años, la autoridad dará por finalizado el ciclo productivo y a compañía deberá reconocer el monto constituido en la reserva, como un ingreso. (Belaúnde, 2002, p.29-30)

3.4. Chile

Según la Ley Núm.20.551, 2011, se obliga a la empresa a presentar un plan de cierre que debe ser aprobado por el Servicio Nacional de Geología y Minería, dentro de un plazo de sesenta días. Asimismo, obliga a constituir una garantía cuyo monto será determinado a partir de la estimación periódica del valor presente de los costos de implementación, de todas las medidas de cierre contempladas para el período de operación de la faena hasta el término de la vida útil, así como las medidas de seguimiento y control requerido para la etapa de post cierre.

La garantía se podrá constituir con certificados de depósito a la vista; boletas bancarias de garantía a la vista; certificados de depósito de menos de trescientos sesenta días; carta de crédito stand by, emitida por un banco cuya clasificación de riesgo sea a lo menos A o su equivalente; instrumentos financieros representativos de captaciones u otros instrumentos como la cesión de contratos de venta de minerales celebrados con la Empresa Nacional de Minería.

El plazo para constituir la garantía será dentro de los dos tercios de la vida útil estimada si esta fuere menor a 20 años y si fuere superior dentro de quince años a contar del inicio de las operaciones.

Financieramente la empresa minera puede provisionar el monto de la garantía efectivamente constituida. Tributariamente se puede deducir como gasto necesario para producir la renta el monto de la garantía constituida, a contar del último tercio de la vida útil de la faena minera. La deducción anual será equivalente al resultado de dividir la garantía efectivamente constituida por la cantidad de años correspondientes al último tercio de la vida útil de la mina. Este gasto no será deducible para efectos del Impuesto Específico a la actividad minera.

En caso que se amplíe el plazo de la vida útil de la mina, la diferencia entre los gastos efectivamente incurridos en el plan original y la garantía constituida, debidamente actualizado por la ampliación del plazo de vida útil, deberán agregarse a la renta líquida imponible del año en que se determine la ampliación y deducirse de los períodos tributarios correspondientes, de acuerdo a las normas antes descritas (pp.20-26)

Según Osorio (2007), en consecuencia, los gastos incurridos en actividades relacionadas con el cierre de la mina no pueden ser rebajados durante la etapa de explotación de la mina, por constituir meras estimaciones sino que podrán ser rebajados sólo durante la etapa de cierre, cuando efectivamente se realicen. Esto es el motivo de discusión ya que el momento de la oportunidad es importante, debido a que el explotador minero no puede aprovechar estos gastos, ya que a la fecha de cierre no tendrá ingresos contra los cuales imputarlos, y por lo tanto, generará una pérdida tributable no aprovechable. De esta forma, de acuerdo con la norma del N° 3 del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, las pérdidas tributables se pueden imputar contra las utilidades acumuladas o utilidades futuras, las que obviamente no se presentarán en el cierre de una mina. Así, durante la etapa de la explotación el empresario minero pagó Impuestos a la Renta por ingresos sobrevaluados, ya que no consideraron los costos o gastos asociados al cierre de las faenas.

En conclusión, el problema se trata en que los gastos derivados de los planes de cierre no podrán utilizados por el contribuyente, ya que cuando se incurra en el gasto no existirán ingresos contra los cuales imputarlos, y por ende, se generará una pérdida tributaria que no aprovechable. (p.11).

Para Fourie, A. Tibbett M. y Wiertz, J.,(2007), los entes reguladores deberían asegurar que haya una efectiva legislación y políticas para los programas de cierre de minas. En Chile especialmente, se necesitan leyes para proveer las bases legislativas efectivas para un mejor planeamiento de cierre de minas.

Se sugiere que las acciones de los reguladores, necesitan tener especial cuidado en no imponer la legislación sin la consulta de los accionistas, que en este caso incluye especialmente a la industria minera. Considerando que la legislación puede tener el efecto de imponer costos que causarían de otra manera que las viables operaciones de mina cierren sin el requerido nivel de planeamiento de cierre de mina y sin que las estrategias de seguridad, ambientales y de manejo social sean implementadas. Tal imposición podría de verdad causar el abandonamiento de sitios mineros, que es exactamente lo que la legislación quiere evitar.

Hay una gran oportunidad para Chile de desarrollar una legislación más efectiva de cierre minero, desarrollar capacidad y obtener resultados balanceados para el ambiente, desarrollo económico y bienestar del público. Chile necesita una legislación más específica para el cierre minero, que provea la certeza a la industria y al público sobre los resultados ambientales deseados, y proteja al público contra futuras responsabilidades por los sitios abandonados. (p-70-76)

CONCLUSIONES

- En un país en donde la actividad del sector minero toma importancia por su contribución en la economía del país, es necesario regular su impacto ambiental a través de normas legales como la Ley N ° 28090, ley que regula el cierre de minas. Esta ley contiene los alcances del plan de cierre de minas, instrumento de gestión ambiental que será presentado por las empresas del sector minero y que abarca el desarrollo de las diferentes actividades de cierre sea progresivo, final y post cierre y norma además la constitución de la garantía ambiental.
- La garantía ambiental cubre los costos y gastos a incurrirse en las actividades de cierre (progresivo, final y post cierre) y esta emitida a favor de la autoridad competente. La garantía ambiental es constituida a fin de asegurar el cumplimiento de remediación del daño que se efectúe al medio ambiente.
- La Provisión de Cierre de Minas es menciona en la Ley N ° 28090 a través de su artículo 12° , indicándose que esta se constituye a partir garantía ambiental. El monto de la Provisión de Cierre de Minas está limitado al importe de la garantía ambiental. Dicha garantía es aprobada y controlada por la Dirección General de Asuntos Ambientales (DGAA).
- Como se observa el Estado Peruano regula a través de la Ley N° 28090 y su reglamento la obligación de constituir una Provisión por el Cierre de Minas sin embargo no regula su tratamiento tributario ya que desde el punto de vista tributario, esta provisión no es aceptada debido a su calificación por parte de la Administración como provisión genérica enmarcándola dentro del Artículo 44° literal f) de la Ley del Impuesto a la Renta como provisiones no deducibles.
- Bajo los argumentos del artículo 37° de la Ley de Impuesto a la Renta es posible permitir su deducibilidad por el Principio de Causalidad, emitiéndose a la causalidad como el gasto o costo que se incurre con el fin de mantener la fuente productora de renta y la generación de rentas gravadas.

- El artículo 37° de la ley de renta no debería ser leído o interpretado de una manera literal o taxativa ya que la causalidad es un concepto amplio y debería analizarse bajo los conceptos de generalidad y proporcionalidad.
- La Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento, así como diversos pronunciamientos del Tribunal Fiscal e informes de la Administración Tributaria remiten la explicación de sus conceptos a las Normas Internacionales de Contabilidad y su doctrina implícita, con lo cual se observa un vacío en la legislación tributaria que es subsanado con la doctrina o legislación financiera o contable. Como es el caso de la remisión a las definiciones de activo, activo fijo, ingresos, devengado, etc.

Cabe mencionar que es el reciente informe 054-2015 Sunat el que contiene un cambio por parte de la Administración por el cual podría sustentarse la Provisión de Cierre de Minas.

- El Sector minero bajo los principios contables, las Normas Internacionales de Contabilidad y diversos pronunciamientos contables realiza la Provisión de Cierre de Minas a fin de reflejar en los Estados Financieros la correcta imputación de sucesos o hechos que pueden afectar la toma de decisiones de los usuarios. La Provisión de Cierre de Minas es realizada bajo la concepción del principio del devengado, entendido en el suceso que en ejercicio contable, el sector minero realiza actividades que alteran el medio ambiente naciendo de esta manera la obligación legal de la norma que exige su constitución. La Provisión de Cierre de Minas es calculada en base a los desembolsos que se incurrían cuando la actividad minera cese y deba dejar las instalaciones en condiciones ambientales óptimas, dicha provisión es registrada en base al cálculo del valor presente.
- De esta forma al no aceptarse la Provisión por el Cierre de Minas sino hasta que se efectúen los trabajos de remediación que serán dados en su mayoría en las etapas de cierre y post cierre en donde la actividad minera ya no genere ingresos contra los cuales imputar los gastos, se genera así una pérdida tributaria y una situación de perjuicio fiscal hacia el contribuyente.
- Al imponerle al contribuyente una mayor carga fiscal no permitiéndose a la provisión por cierre su deducibilidad se genera una vulneración a los principios constitucionales como el de Capacidad Contributiva y la No Confiscatoriedad.

- Finalmente se plantea al Fideicomiso como una figura que al igual que en países como Canadá permite su deducibilidad, concentrándose en la figura del desembolso por parte del fideicomitente (empresa minera) para que pueda ser aceptado tributariamente.
- Asimismo, se plantea una modificación a la Ley General de Minería y una reforma tributaria de la Ley del Impuesto a la Renta a fin de continuar con la propuesta de su deducción a raíz de un cambio normativo tributario.
- Al igual que Chile se necesita una legislación que sea más específica para el cierre minero. La legislación debe ser desarrollada en consulta con la industria y la comunidad para que eso no resulte en una aceleración del abandonamiento de minas.



REFERENCIAS

- Abanto, M. y Lujan, L. (2013). *El gasto, el costo y el costo computable, Análisis Contable Tributario* (1ra. ed.). Lima, Perú: EL Buho Eirl
- Belaúnde, W. (2002). *Aspectos Tributarios de los Programas de Medio Ambiente Mineros*. Recuperado del sitio de internet http://www.ipdt.org/editor/docs/02_Rev40_WBP.pdf
- Comisión de Principios de Contabilidad (2005), *Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados* (20a ed.). México: Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
- Congreso Internacional de Derecho Tributario, & Yacolca, E. D. (2009). *Derecho Tributario: Aspectos Constitucionales, Generales, Informático, Procesal Arbitral, Internacional, Ambiental, Minero Construcción, Penal y Aduanero*. Lima, Perú: Editora Jurídica Grijley: Academia Internacional de Derecho Tributario.
- Decreto Supremo N ° 033-2005-EM, Reglamento de la Ley de Cierre de Minas. (Del 14.de Agosto del 2005). http://www.pcm.gob.pe/InformacionGral/etica/Reglamento_Ley_del_Codigo_de_Etica.pdf
- Decreto Supremo N.º179-2004-EF, Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta. (08.12.2004) Recuperado del sitio de internet <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/renta/ley/fdetalle.htm>
- Departamento de Contaduría Facultad de Ciencias Económicas Universidad de Antioquía (1987), *Principios Contables y la Normalización Internacional de la Contabilidad* (Número 11). Medellín, Colombia: Editorial 1962-1987.
- Dirección General de Asuntos Ambientales Mineros (2006). *Guía para la Elaboración de Planes de Cierre de Minas* (1ra ed.). Lima, Perú: Ministerio de Energía y Minas.
- Durán L.y Mejía, M. (2015), *Impuesto a la Renta* (10 ed.).Lima, Perú: Biblioteca Nacional del Perú
- El principio de No Confiscatoriedad. (2008). La Nación De Argentina.
- Escobar, B. (2011). *Provisiones contables y su tratamiento tributario* (1ra ed.). Lima, Perú: Buho Eirl.
- Estudio Caballero Bustamante. *Devengo*. Recuperado de www.caballerobustamante.com.pe/plantilla/lab/conscont2.pdf

- Fourie, A. Tibbett M. y Wiertz, J.(2007), *Mine Closure*, Australian Centre for Geomechanics, Perth
- Franco, P. y Collas S. (2016). *Ensayos de investigación sobre contabilidad: análisis y propuestas* (1ra ed.) Lima, Perú: Universidad del Pacífico.
- Franco, P., Angulo, M. , Cáceres, R. y Yamashiro, I. (2011). *Tratamiento Contable de la Provisión por Cierre de Minas*. Journal of Business ISSN: 2078-9424, 3(1) 25-43. Recuperado de revistas.up.edu.pe/index.php/business/article/download/780/867
- García Novoa, C., Carrasco Parrilla, P. J., Iannacone Silva, F., & Universidad San Martín de Porres (Lima). (2011). *Estudios de derecho constitucional tributario* (1a ed.). Lima: USMP
- García, D. F. (2004). *Prohibición constitucional de confiscatoriedad y deber de tributación*. Madrid: Dykinson.
- García, J. y Gonzales, E. (2012). *Gastos Deducibles Análisis Contable y Tributario* (1ra. Ed). Lima, Perú: Pacifico Editores Sac
- García, M. (2014). *Cierre de minas: Agenda tributaria pendiente*. Recuperado del sitio de internet <http://www.ey.com.pe/es/newsroom/newsroom-am-cierre-minas-agenda-tributaria-pendiente>
- Ley N ° 20.551, Regula el Cierre de Faenas e Instalaciones Mineras. (11 de Noviembre 2011). Recuperado del sitio de internet <http://ciperchile.cl/wp-content/uploads/ley-20551.pdf>
- Ley N ° 26887, Ley General de Sociedades. (19 de Noviembre de 1997). Recuperado del sitio de internet www.oas.org/juridico/spanish/mesicic3_per_leysociedades.doc
- Ley N ° 28090, Ley que Regula el Cierre de Minas. (14 de Octubre del 2003). Recuperado del sitio de internet [http://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con3_uibd.nsf/1ACC971CC90E7D1F052578C30077D23A/\\$FILE/Ley_28090.pdf](http://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con3_uibd.nsf/1ACC971CC90E7D1F052578C30077D23A/$FILE/Ley_28090.pdf)
- Montero Carahuayo, P. y Yokoo Hiha, V. (2007). *Gastos Destinados al Cierre de Minas, Oportunidad de realizar la deducción: Gastos Provisionados vs. Gastos Devengados* (Trabajo Maestría Derecho Tributario). Pontificia Universidad Católica Del Perú.
- Osorio, P. (2007). *Cómo mejorar la información acerca e los pasivos por cierre de minas en los Estados Financieros*. Recuperado del sitio de internet http://oportunidades.deloitte.cl/marketing/E&R/Material_MKT/cierre_minas.pdf
- Pereda, J. T. (1985). *Los Principios Contables: De la Regulación profesional al ámbito internacional Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA)*.

- Picón, J. (2011). *Quién se llevó mi gasto?* (3ra. ed.) Lima, Perú: R&F Publicaciones y Servicios.
- PricewaterhouseCoopers - Pwc (2016), *Doing Business in Perú*, Mining Chapter
- Resolución de Concejo Normativo de Contabilidad N ° 051-2012-EF/30, Interpretaciones a las Normas Internacionales de Información Financiera CINIIF 1. (2016). Recuperado del sitio de internet https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_publicacion/con_nor_co/vigentes/ciniif/CINIIF_01_BV2012.pdf
- Resolución de Concejo Normativo de Contabilidad N ° 063-2016-EF/30, Norma Internacionales de Información Financiera NIIF 6. (2016). Recuperado del sitio de internet https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_publicacion/con_nor_co/no_oficializ/niif/ES_GVT_RedBV2016_IFRS06.pdf
- Resolución de Concejo Normativo de Contabilidad N.° 063-2016-EF/30, Marco Conceptual para la Información Financiera. (2016). Recuperado del sitio de internet https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_publicacion/con_nor_co/no_oficializ/ES_GVT_RedBV2016_conceptual.pdf
- Resolución de Concejo Normativo de Contabilidad N.° 063-2016-EF/30, Norma Internacional de Contabilidad NIC 16. (2016). Recuperado del sitio de internet https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_publicacion/con_nor_co/no_oficializ/nic/ES_GVT_RedBV2016_IAS16.pdf
- Resolución de Concejo Normativo de Contabilidad N.° 063-2016-EF/30, Norma Internacional de Contabilidad NIC 37. (2016). Recuperado del sitio de internet https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_publicacion/con_nor_co/no_oficializ/nic/ES_GVT_RedBV2016_IAS37.pdf
- Resolución de Concejo Normativo de Contabilidad N° 063-2016-EF/30, Norma Internacional de Contabilidad NIC 1. (2016). Recuperado del sitio de internet https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_publicacion/con_nor_co/no_oficializ/nic/ES_GVT_RedBV2016_IAS01.pdf
- Robles, Carmen. (14 de Septiembre del 2008). *Los Principios Constitucionales Tributarios*. [mensaje de un blog]. Recuperado de <http://blog.pucp.edu.pe/blog/carmenrobles/2008/09/14/los-principios-constitucionales-tributarios/>
- Romero, J. (2010). *Principios de Contabilidad* (4ta ed.). México D.F.: McGraw-Hills
- Ruiz de Castilla, F. y Robles, C. (2009). *Algunos apuntes sobre el Criterio del Devengado*. C. Actualidad Empresarial, (195), I4-I5.
- Sociedad Nacional de Minería, Petróleo y Energía (2015), *Manual de aplicación práctica de las Normas Internacionales de Información Financiera en el Sector Minero* (2da ed). Lima, Perú: Sociedad nacional de Minería, Petróleo y Energía.

Weygandt, J., Kieso D. y Kimmel P. (2008). *Principios de Contabilidad* (1ra ed.).
México: Limusa





ANEXOS

ANEXO 1: RESUMEN TRATAMIENTO CONTABLE Y TRIBUTARIO

Tratamiento Contable	Tratamiento Tributario
<p><i>NIC 2 Existencias</i></p> <p>Se reconoce la Provisión del Cierre de Minas como parte del costo de la producción del mineral.</p> <p>Se reconoce en el gasto vía costo de ventas.</p>	<p><i>Artículo 20° de la Ley del Impuesto a la Renta</i></p> <p>Costo Computable (costo de producción).</p> <p>El desembolso real efectuado por labores de remediación ambiental es deducible vía costo de ventas (Renta Bruta).</p>
<p><i>NIC 16 Inmuebles, Maquinaria y Equipo</i></p> <p>Se reconoce la Provisión del Cierre de Minas como parte del activo fijo.</p> <p>Se reconoce en el gasto vía depreciación.</p>	<p><i>Artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta</i></p> <p>Deducción del gasto vía Principio de Causalidad</p> <p>El desembolso real efectuado por labores de remediación ambiental es deducible vía depreciación (Renta Neta).</p>
<p><i>NIC 37 Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes</i></p> <p>Se reconoce el pasivo como una obligación surgida de un suceso pasado (legal, Ley 28090) que supondrá el desprendimiento de recursos económicos y es de estimación fiable.</p> <p>Dicho pasivo lo regula a valor presente por su efecto financiero.</p>	<p><i>Artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta, literal f)</i></p> <p>Provisiones genéricas o estimadas no son admitidas.</p> <p>La Provisión por Cierre de Minas no es deducible.</p>
<p><i>FAS 143 Accounting for Asset Retirement Obligations (ARO)</i></p> <p>Regula el valor justo y razonable de la</p>	

<p>Provisión de Cierre de Minas, mediante la técnica del Valor Presente.</p> <p>Asimismo se regula la actualización del valor presente de los flujos futuros de caja (gasto financiero)</p> <p><i>NIF 6 Exploración y Evaluación de Recursos Minerales</i></p> <p>Norma la calificación de los activos tangibles e intangibles en la etapa de Exploración y Evaluación, reconociendo cualquier obligación en la que se incurra por desmantelamiento y restauración.</p>	
---	--

