

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



CONTROVERSIAS EN TORNO A LA AMORTIZACION TRIBUTARIA DE LOS GASTOS DE DESARROLLO MINEROS

Trabajo de investigación para optar el Grado Académico de Maestro en Tributación

Gladys De la Cruz Rodríguez

Código 20132472

Julio Briceño Escajadillo

Código 20132466.

Asesor

Walker Villanueva Gutiérrez

Lima, Perú
Junio del 2017





**CONTROVERSIAS EN TORNO A LA
AMORTIZACION TRIBUTARIA DE LOS
GASTOS DE DESARROLLO MINEROS**

SIGLAS

LGM	Ley General de Minería
LIR	Ley del Impuesto a la Renta
RLIR	Reglamento del Impuesto a la Renta
EIA	Estudio de Impacto Ambiental
PAMA	Programa de Adecuación al Medio Ambiente
EIA	Estudio de Impacto Ambiental
LG	Ley General
LE	Ley Especial
C.C.	Código Civil
C.T.	Código Tributario
SUNAT	Superintendencia de Aduanas y Administración Tributaria
TF	Tribunal Fiscal
D.S.	Decreto Supremo
D.L.	Decreto Legislativo
ESTAMIN	Estadística Minera Mensual

TABLA DE CONTENIDO

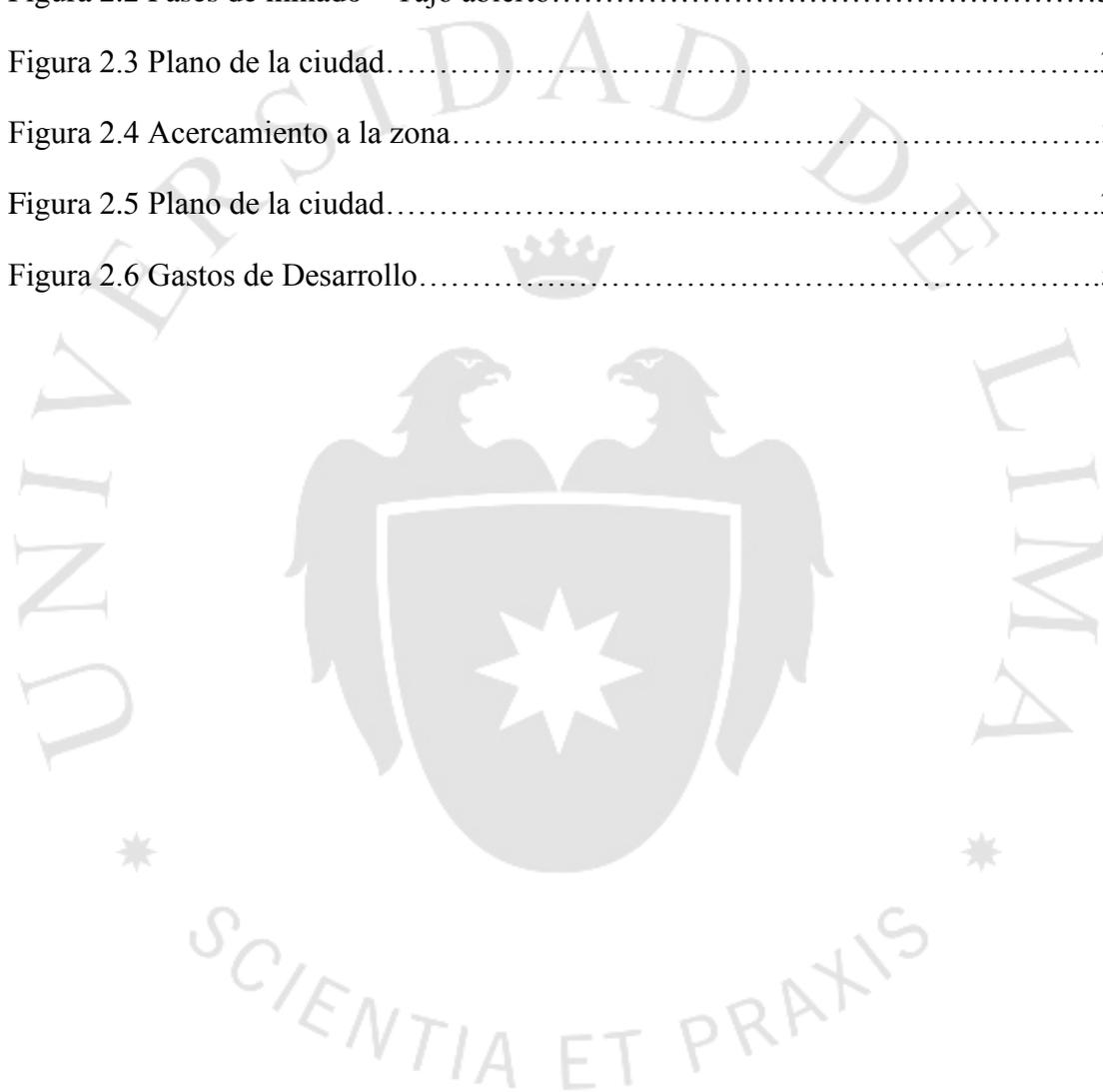
INTRODUCCIÓN.....	8
CAPÍTULO I: ASPECTOS PRELIMINARES SOBRE LOS GASTOS DE DESARROLLO DESDE EL PUNTO DE VISTA CONTABLE Y TÉCNICO.....	12
1.1. Análisis Contable de los Gastos de Desarrollo.....	12
1.1.1. Información contable y financiera.....	12
1.2 Análisis Técnico de los Gastos de Desarrollo.....	17
1.2.1 Ciclo de la vida de un proyecto minero.....	17
1.2.2. Definición técnica de las concesiones mineras.....	20
1.2.3. Definición técnica de las estimaciones de reservas y valuación.....	21
1.2.4. Definición técnica de los gastos de exploración.....	22
1.2.5. Definición técnica de los gastos de desarrollo.....	24
1.2.6. Definición técnica de los gastos de explotación.....	25
CAPITULO II: ANALISIS DEL ALCANCE DEL TÉRMINO “GASTOS DE DESARROLLO” DESDE EL PUNTO DE VISTA JURÍDICO.....	28
2.1 Aspectos generales.....	28
2.1.1 Análisis Legal.....	28
2.2 Análisis de las controversias vinculadas a la amortización de gastos de desarrollo.....	32
1) Límite en el plazo de amortización de los gastos de desarrollo.....	32

2) Desembolsos incurridos para la compra de viviendas al borde de tajo abierto.....	37
CAPITULO III: COMENTARIOS Y CONCLUSIONES SOBRE LOS GASTOS DE DESARROLLO.....	67
3.1 Comentarios y/o conclusiones.....	67
REFERENCIAS.....	78
BIBLIOGRAFÍA.....	80



INDICE DE FIGURAS

Figura 1.1. Ciclo de la vida de un proyecto minero.....	20
Figura 2.1 Legislación minera a lo largo de la historia del Perú republicano.....	28
Figura 2.2 Fases de minado – Tajo abierto.....	38
Figura 2.3 Plano de la ciudad.....	38
Figura 2.4 Acercamiento a la zona.....	39
Figura 2.5 Plano de la ciudad.....	39
Figura 2.6 Gastos de Desarrollo.....	52



INTRODUCCIÓN

I. Título del trabajo de investigación.

Controversias en torno a la amortización tributaria de los gastos de desarrollo mineros.

II. Planteamiento de las controversias:

- a. El inciso o) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta (en adelante, LIR) señala que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría serán deducibles los gastos de exploración, preparación y desarrollo en que incurran los titulares de actividades mineras, pudiendo estos deducirse en el ejercicio en que se incurran o amortizarse en los plazos y condiciones que señale la Ley General de Minería (en adelante, LGM) y sus normas complementarias y reglamentarias.

El artículo 75 de la LGM establece que los gastos de desarrollo y preparación que permitan la explotación del yacimiento por más de un ejercicio: i) podrán deducirse íntegramente en el ejercicio en que se incurran; o ii) podrán amortizarse en dicho ejercicio y en los siguientes hasta un máximo de dos adicionales. El Reglamento de la LGM Decreto Supremo N° 014-92-EM, no establece nada más al respecto.

La LGM precisa, además que, el contribuyente que hubiera optado por uno de los sistemas de deducción al cierre del ejercicio en que se efectuaron dichos gastos, comunicará a la SUNAT, al momento de presentar su declaración jurada anual del Impuesto a la Renta, el plazo en que realizará la amortización y el cálculo realizado, no pudiendo modificarlo respecto de los gastos de desarrollo de dicho ejercicio.

Lo expuesto en las normas antes citadas genera a nuestro modo de ver controversias entre la Administración Tributaria (en adelante, la SUNAT) y los contribuyentes, tales como las referidas a la amortización lineal de dichos gastos y reconocer como gastos de desarrollo, la compra de viviendas

al borde de un tajo abierto, pues para continuar la explotación de minerales es necesario adquirir esas propiedades y darles el tratamiento que indica el D.S. No 014-92-EM.- Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería.

- b. Definición del concepto de gastos de desarrollo: El Artículo 8 de la Ley General de Minería (LGM, 1992) define, a los gastos de desarrollo como “Desarrollo es la operación que se realiza para hacer posible la explotación del mineral contenido en un yacimiento”. (p. 11)

- A. Amortización lineal de los gastos de desarrollo mineros.

La LGM no establece límites al importe de la deducción, ni tasas máximas o mínimas de amortización, ni ningún otro procedimiento especial de amortización de estos gastos, solo enfatiza que dicha amortización puede realizarse hasta en un plazo de tres años, lo que implica que el titular tendría un plazo máximo de amortización de tres años.

Sin embargo, la SUNAT señala que los porcentajes de amortización deben aplicarse en forma lineal o proporcional, no solo porque resulta lógico y razonable, sino porque ello se desprende de una interpretación sistemática de la LGM y LIR.

- B. Compra de viviendas al borde de tajo abierto.

Con la finalidad de expandir un tajo abierto y mantener la producción de la mina, se realizan una serie de desembolsos que comprenden, entre otros, la adquisición de viviendas y terrenos adyacentes al referido tajo, en cumplimiento a los compromisos asumidos en el programa de adecuación al medio ambiente (en adelante PAMA) y en el estudio de impacto ambiental (en adelante EIA).

Estos inmuebles son demolidos y desbrozados (derruidos), por lo que para la empresa los desembolsos efectuados para la compra de esos inmuebles constituyen gastos de desarrollo. Así mismo el EIA indica que para seguir con el proyecto de explotación de recursos, es necesario que se mantenga una franja de seguridad y otra de áreas verdes.

No obstante ello, la SUNAT señala que los desembolsos por la compra de casas no constituyen gastos de desarrollo, sino activo fijo, pues se trataría de adquisiciones que podrían posibilitar:

- (i) Exploraciones e involucrar la implementación de una zona de seguridad y un área verde, entre otras obras; o,
- (ii) Instalaciones que podrían o no ser exigidas por las normas de minería.

En esta investigación analizaremos el tratamiento tributario aplicable a los gastos de desarrollo efectuados por los titulares de la actividad minera, en torno a las controversias antes planteadas. Dicho análisis será abordado a partir de las siguientes interrogantes:

- ¿Los gastos de desarrollo se deben amortizar en forma lineal, o debe considerarse en uno o dos años adicionales, sin considerar un porcentaje fijo en cada año?
- ¿Las compras de viviendas al borde de tajo, se deben considerar como gastos de desarrollo o deben ser considerados como activo fijo (terrenos)?

III. Hipótesis de la investigación

De manera preliminar, consideramos que las preguntas antes formuladas deberían ser respondidas conforme a lo siguiente:

- a) Respecto del límite en el plazo de amortización de los gastos de desarrollo, consideramos que en tanto la norma tributaria contenida en el LIR y la LGM no establecen límites al importe de la deducción, ni tasas máximas o mínimas de amortización, ni algún otro procedimiento especial de amortización de estos gastos (enfaticando únicamente que dicha amortización puede realizarse hasta un plazo de tres años) los porcentajes de amortización no deberían aplicarse de forma lineal o proporcional, como señala la SUNAT.
- b) Respecto de las compras de viviendas al borde del tajo abierto, consideramos estas deben tratarse como gastos de desarrollo, debido a que, en general, los desembolsos incurridos en esta etapa tienen como finalidad el posibilitar y preparar el acceso al mineral y facilitar la producción, pudiendo ello incluir aquellas actividades tales como compra y remoción de terrenos, demolición de inmuebles, etc., que posibilitarán la explotación de la reserva mineral.

CAPÍTULO I: ASPECTOS PRELIMINARES SOBRE LOS GASTOS DE DESARROLLO DESDE EL PUNTO DE VISTA CONTABLE Y TÉCNICO

1.1 Análisis Contable de los Gastos de Desarrollo

1.1.1. Información contable y financiera:

No hay norma específica para la contabilización de la etapa de desarrollo de mina, razón por la cual que muchas empresas consideran los gastos de desarrollo como activos intangibles y amortizables de acuerdo a la vida útil de la mina, no obstante se puede utilizar las Normas Internacionales de Contabilidad (en adelante NIC) NIC 16, NIC 38 y Marco Conceptual en lo que sea aplicable.

Las empresas mineras trabajan sus concesiones en etapas, teniendo en cuenta que la producción puede llevarse a cabo en un área mientras que el desarrollo continúe en otras partes de la mina o en la misma concesión, tajo o cuerpo mineralizado.

Los gastos de desarrollo son capitalizados y contabilizados en una cuenta de activo intangible, recuperándose vía amortización o llevados al costo de producción al 100% en el año en que se han incurrido.

Demostrada la factibilidad técnica y la viabilidad comercial de la extracción de un recurso mineral, los desembolsos relacionados con el desarrollo de dicho recurso mineral no deben ser reconocidos como activos para exploración, de acuerdo a lo que norma la LGM (1992): “La exploración es la actividad minera tendiente a demostrar las dimensiones, posición, características mineralógicas, reservas y valores de los yacimiento minerales” (p. 11)

Las NIIF no indican cuándo son demostrables la factibilidad técnica y viabilidad comercial de la extracción de un recurso mineral.

Las NIIF no especifican los requerimientos que tienen que cumplir los costos incurridos en el desarrollo de los recursos minerales, y por lo tanto una entidad debe

elegir una política contable, que debe aplicar de forma uniforme, usando la jerarquía de políticas contables.

El concepto de jerarquía contable, se da cuando una transacción esta específicamente tratada en una NIIF, la entidad aplica la política o políticas contables exigidas por dicha NIIF.

Cuando una NIIF no aborda un tema en concreto, la entidad utiliza su juicio de valor para desarrollar y aplicar una política contable que dé lugar a información relevante y fiable para las decisiones económicas de los usuarios.

Existe una jerarquía contable que se debe utilizarse para seleccionar la política contable y que proporciona a las entidades una estructura básica para resolver cuestiones a la falta de directrices específicas.

Cuando las NIIF no tratan una cuestión concreta, la entidad considera:

- Las directrices y requerimientos establecidos en las normas e interpretaciones que traten cuestiones similares y relacionadas.
- El marco conceptual.

La entidad podría considerar además los pronunciamientos de otras instituciones emisoras de normas (ejemplo Consejo de Normas de Contabilidad Financiera) y las practicas aceptadas en los diferentes sectores, en la medida que no entren en conflicto con las normas, interpretaciones y el marco conceptual.

Al desarrollar una política contable por analogía a una NIIF que trate cuestiones similares y relacionadas, una entidad utiliza un juicio de valor en la aplicación de todos los aspectos de la NIIF que son aplicables a la cuestión concreta.

Si una entidad identifica una fase de desarrollo una vez las actividades de exploración y evaluación han concluido, entonces podrían identificar un activo intangible y demostrar que dicho activo generará beneficios económicos futuros probables. En la medida que la entidad incurra en desembolsos cuya naturaleza sea de desarrollo, es adecuado capitalizar dichos desembolsos como un activo intangible.

La posición de las empresas cuando realizan el tratamiento contable de los gastos de desarrollo, lo realizan registrándolos en el balance general, en la medida que presuponen la existencia de futuros beneficios económicos para el mismo, y de esta manera se amortizarán en función a la vida útil de la mina y concuerda plenamente con

el marco conceptual de las NIC, párrafo 4.8¹; NIC 38 párrafo 21², es decir que los gastos pueden capitalizarse, si es probable que en el futuro fluyan beneficios económicos hacia la empresa.

Los gastos de desarrollo que serían capitalizables contablemente, no se encuentran necesariamente representados por activos intangibles, pudiendo comprender también activos tangibles, para efectos contables podemos indicar que los gastos de desarrollo se activarán en la medida que puedan generar beneficios económicos futuros para la actividad minera, no importando su naturaleza tangible o intangible.

De acuerdo a los conceptos señalados no importará la naturaleza de los desembolsos para que estos califiquen como alguno de los gastos mineros en cuestión. Por ejemplo y para ir vislumbrando las diferencias que se podrían presentar respecto de las normas tributarias, la construcción de caminos internos para acceder a la mina podrían calificar como gastos de desarrollo que se incorporarán a los estados financieros como activos, solo se ha determinado la probabilidad de que ellos harán fluir beneficios económicos futuros a la empresa y de ser así, su reconocimiento en los resultados se efectuarían en los periodos que se estimen los beneficios, por el contrario una aplicación literal de las normas tributarias podrían llevar a pensar que tales caminos al ser construcciones calificarían como inmuebles y por ende sujetos a depreciación sobre la base de una vida útil mínima de veinte años, aun cuando el depósito minero proporcione reservas explotables en un periodo menor.

Los gastos de desarrollo incurridos inmediatamente después de la etapa de exploración pero antes de la etapa de explotación, deben ser reconocidos como activos y deben ser amortizados, desde el punto de vista contable, en función a la vida probable del depósito minero.

¹ El Marco Conceptual para la Información Financiera, párrafo 4.8

Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo consisten en el potencial del mismo para contribuir, directa o indirectamente, a los flujos de efectivo y de otros equivalentes al efectivo de la entidad.

El potencial puede ser de tipo productivo, constituyendo parte de las actividades de operación de la entidad.

Puede también tomar la forma de convertibilidad en efectivo u otras partidas equivalentes, o bien de capacidad para reducir pagos en el futuro, tal como cuando un proceso alternativo de manufactura reduce los costos de producción.

² NIC 38, párrafo 21. Un activo intangible se reconocerá si, y sólo si:

(a) es probable que los beneficios económicos futuros que se han atribuido al mismo fluyan a la entidad; y
(b) el coste del activo puede ser valorado de forma fiable.

La NIIF 6 además indica que un activo dejará de ser clasificado como de exploración cuando exista la fiabilidad técnica y a viabilidad comercial de la extracción de un recurso mineral³.

Al respecto debemos indicar que la NIIF 6 “Exploración y Evaluación de Recursos Minerales” establece un tratamiento para las actividades extractivas: en el párrafo 15⁴ señala que una entidad clasificará los activos para la exploración y evaluación como tangibles e intangibles y aplicará la clasificación coherente; en el párrafo 16 señala en la medida en que se consuma un activo tangible para desarrollar un activo intangible, el importe que refleje ese consumo será parte del costo del activo intangible.⁵

Si activos tangibles, como los inmuebles y terrenos deben utilizarse para el desarrollo de un activo intangible (por ejemplo desarrollo minero), los costos incurridos en dicho activo deben formar parte del valor del intangible, pero ello no significa que la naturaleza de los activos tangibles (inmuebles y terrenos) se vea modificada por dicha utilización, por el contrario, dichos bienes mantienen su naturaleza en cuanto a su tratamiento contable, sin que ello implique que se desconozca que formen parte del importe amortizable vinculado al proyecto minero.

Bajo este contexto, podemos afirmar que si bien existen activos registrados en el control contable de activos fijos en los registros internos de la empresa, ello no enerva que debe amortizarse en la vida útil de la mina.

De acuerdo con la NIC 16 Inmovilizado Material, la amortización es la distribución sistemática del costo de un activo a lo largo de su vida útil y para ello existen diferentes métodos de amortización que no necesariamente coinciden con la utilizada para fines tributarios, que generalmente es el de línea recta, lo cual genera diferencias entre el tratamiento contable y el tributario.

³ Párrafo 17, NIIF 6, Un activo para exploración y evaluación dejará de ser clasificado como tal cuando la fiabilidad técnica y la viabilidad comercial de la extracción de un recurso mineral sean demostrables. Antes de proceder a la reclasificación, se evaluará el deterioro de los activos para exploración y evaluación, debiéndose reconocer cualquier pérdida de su valor.

⁴ Párrafo 15, NIIF 6

⁵ Párrafo 16, NIIF 6, Algunos activos para exploración y evaluación se tratan como activos intangibles (por ejemplo, los derechos de perforación), mientras que otros son tangibles (por ejemplo, vehículos y equipos de perforación). En la medida en que se consuma un activo tangible para desarrollar un activo intangible, el importe que refleje ese consumo será parte del costo del activo intangible. Sin embargo el uso de un activo tangible para desarrollar un activo intangible no transforma a dicho activo tangible en intangible.

Los métodos de amortización de los activos fijos según la NIC 16 que en su párrafo 62 señala, que pueden utilizarse diversos métodos de amortización para distribuir el importe amortizable de un activo fijo de forma sistemática a lo largo de su vida útil. Entre los mismos se incluyen

- a) **El método lineal.**- Que da lugar a un cargo constante a lo largo de la vida útil del activo fijo, siempre que su valor residual no cambie.
- b) **El método de amortización decreciente.**- Que dará lugar a un cargo que irá disminuyendo a lo largo de su vida útil.
- c) **El método de las unidades de producción.**- Que dará lugar a un cargo basado en la utilización o producción esperada.
- d) La empresa elegirá el método más apropiado y lo aplicará uniformemente en todos los ejercicios.
- c) Método de depreciación de la línea recta.

En este método, la amortización es considerada en función del tiempo y no de la utilización de los activos. Resulta un método simple que viene siendo muy utilizado y que se basa en considerar la obsolescencia progresiva como la causa primera de una vida de servicio limitada, y considerar la disminución de tal utilidad de forma constante en el tiempo. El cargo por amortización será igual al costo menos el valor residual.

- d) * Métodos de depreciación acelerada.

Estos consisten en distribuir el valor depreciable de un activo en forma descendente, es decir, una mayor proporción de su valor en los primeros años de vida de algunos activos son más productivos y requieren menos gastos de reparación y mantenimiento. Al equilibrar los gastos periódicos de amortización y mantenimiento de los activos a lo largo de su vida útil, en los primeros años se presentarán altos montos de depreciación y bajos gastos de mantenimiento, mientras que los últimos años la relación será inversa. Con el avance tecnológico, algunos activos tienden a hacerse obsoletos rápidamente, lo cual justifica también la necesidad de amortizarlos en forma más acelerada.

e) Método de unidades de producción

Para algunos activos como los desarrollos mineros, su vida útil está estrechamente relacionada con las reservas mineras, la cual se expresa en años y la producción de mineral. Para estos activos se utiliza este método de amortización que consiste en calcular el factor a ser aplicado a estos intangibles.

1.2 Análisis Técnico de los Gastos de Desarrollo.

1.2.1. Ciclo de la vida de un proyecto minero:

El trabajo a desarrollar amerita que previamente identifiquemos cada una de las etapas en la que se divide el ciclo de vida de la operación minera:

- Solicitud de petitorio y otorgamiento de concesión minera.- Es un procedimiento administrativo de otorgamiento de una concesión minera, sin el cual no se puede iniciar un proyecto de operación minera. (De la Puente Brunke, 2005, p. 70)

Concesión minera.- Derecho que confiere a su titular la facultad a realizar actividades mineras de exploración o explotación de los recursos minerales, previo cumplimiento de los requisitos ambientales y de acceso al predio superficial.

Petitorio minero.- Manual de Aplicación práctica de las Normas Internacionales de información financiera en el sector minero (NIIF, 2015), Solicitud de concesión minera presentada ante la autoridad administrativa por una persona natural o jurídica, y cuya área se expresa en coordenadas UTM (Universal Transversa Mercator). (p. 37)

- Cateo y prospección.- Históricamente el cateo es una actividad:

Que se practica por propia iniciativa o por encargo, comúnmente por aficionados a la minería, pastores de ganados, etc. Es decir, técnicamente, el cateo se realiza por lo común mediante sencillas labores de investigación de

tipo manual, destinadas a poner en evidencia, indicios de mineralización.
(García y Franciskovic, 1999,p21)

El cateo es la búsqueda de yacimientos mineros por métodos empíricos

La legislación minera peruana define al cateo como la acción conducente a poner en evidencia indicios de mineralización por medio de labores mineras elementales.

La prospección se define como la investigación que nos lleva a determinar áreas de posible mineralización, medidas con instrumentos y técnicas de precisión.

Para ejercitar la prospección, el interesado debe recabar la autorización correspondiente, que es de carácter personal, con derecho preferencial para que se le otorgue posteriormente la concesión de exploración, y finalmente, la de explotación, de donde viene el concepto de “Permiso de Prospección”. Pero esta autorización es sólo temporal, dada su naturaleza. Concluida la prospección, las personas naturales o personas jurídicas, pueden hacer uso del derecho preferencial que les asiste. (Guerra Peñaloza y Guerra, 1996, p. 173)

La LGM reconoce al cateo y la prospección como actividades de la industria minera, pero dispone que para su ejercicio no sea necesario el título de la concesión. Sin embargo no pueden realizarse por terceros en áreas donde existan concesiones mineras en áreas de no admisión de denuncios mineros y en terrenos cercados o cultivados, salvo que cuente con la autorización del titular o propietario.

- Exploración.- La LGM define a la exploración como la actividad tendiente a demostrar las dimensiones, posición, características mineralógicas, reservas y valores de los yacimientos minerales⁶. La exploración viene a ser la etapa de evaluación de un yacimiento para establecer si su explotación es viable económicamente. Una vez terminada la etapa de exploración minera, el titular minero debe elaborar y presentar ante la Dirección General de

⁶ Artículo 8° del T.U.O. de la Ley General de Minería, D.S. N° 014-92-EM

Asuntos Mineros el Estudio de Impacto Ambiental (EIA)⁷ de su proyecto, que deberá ser elaborado de acuerdo a los parámetros establecidos en el reglamento para la protección ambiental en la actividad minero metalúrgica.⁸

- Desarrollo.- El desarrollo minero ha sido definido por la LGM como:

La actividad que se realiza para hacer posible la explotación del mineral contenido en un yacimiento. Es la etapa en la cual se realizan los trabajos para abrir un depósito mineral para su explotación, es la etapa en la cual se empieza propiamente la actividad minera. La aprobación y elaboración del EIA, la adquisición de los derechos superficiales, los derechos sobre vías de acceso, sobre fuentes de energía, sobre las instalaciones para el procesamiento de mineral, las canchas de relaves, y otros permisos y licencias, proceden en esta etapa. (De la Puente Brunke, 2005, p. 72)

En esta etapa se realizan los trabajos de infraestructura necesaria para hacer posible la posterior explotación del recurso mineral.

El estudio de factibilidad permitirá establecer qué método de explotación se va a implementar, ya sea subterráneo o a tajo abierto, esto de acuerdo a las características del yacimiento y su viabilidad.

- Explotación.- La LGM define a la explotación como la actividad de extracción de los minerales contenidos en un yacimiento. Para desarrollar esta actividad será necesaria la obtención de diversos permisos, dentro de

⁷ Decreto Supremo N° 016-93-EM: Estudio de Impacto Ambiental (EIA).- Estudios que deben efectuarse en proyectos para la realización de actividades en concesiones mineras, de beneficio, de labor general y de transporte minero, que deben evaluar y describir los aspectos físico-naturales, biológicos, socio-económicos y culturales en el área de influencia del proyecto, con la finalidad de determinar las condiciones existentes y capacidades del medio, analizar la naturaleza, magnitud y prever los efectos y consecuencias de la realización del proyecto, indicando medidas de previsión y control a aplicar para lograr un desarrollo armónico entre las operaciones de la industria minera y el medio ambiente.

⁸ Decreto Supremo N° 016-93-EM: - Guías de Manejo Ambiental Minero.- Documentos expedidos por la Autoridad Competente sobre lineamientos aceptables a nivel nacional en la actividad minero-metalúrgica para llegar a un desarrollo sostenible. Estas guías consistirán entre otros de Protocolo de Monitoreo de Agua, Protocolo Monitoreo de Aire, Procedimiento de elaboración del PAMA, Procedimiento de elaboración del EIA, Guías para: Relaves, Aguas Acidas, Plan de Cierre, Lixiviación, Exploración, Manejo de Cianuro, Uso y Almacenamiento de Reactivos, Manejo de Aguas, Vegetación, Calidad de Aire, entre otros. (*) Definiciones incluidas por el Artículo 1 del Decreto Supremo N° 059-93, publicado el 13-12-1993

los cuales podemos citar el permiso de uso de aguas, autorización de descarga y vertimiento de aguas, autorización de explosivos, consumidor directo de combustible, concesión de beneficio que otorga el derecho a extraer, concentrar, fundir, purificar o refinar minerales. La etapa de explotación tiene una duración mayor en años, basada en el volumen de reservas que pueda tener el yacimiento minero.

Figura 1.1.

Ciclo de la vida de un proyecto minero



Fuente: Volcan Compañía Minera S.A.A.

1.2.2. Definición técnica de las concesiones mineras

La concesión minera es el acto administrativo por el cual es Estado confiere a una persona un derecho real para la exploración y la explotación de recursos minerales dentro de un área de terreno superficial concedido y la propiedad sobre los recursos minerales que se extraigan conforme a lo establecido en la resolución que concede el título de concesión (Sociedad Nacional de Minería, Petróleo y Energía, 2011.p.64)

La concesión minera otorga un “derecho real” según el artículo 66 de la Constitución, pero ¿en qué consiste este derecho? La Ley Orgánica, coincidiendo con el Artículo 9 del TUO de la LGM (1992) señala que: “la concesión minera otorga a su titular el derecho a la exploración y explotación de los recursos minerales concedidos” (p. 6), precisa que dicho derecho real es un derecho al aprovechamiento otorgado, el cual permite realizar la actividad minera concedida, y en el caso de los yacimientos, obtener legítimamente la propiedad del mineral que se extraiga. (Sociedad Nacional de Minería, Petróleo y Energía, 2011.p.64)

En la concesión minera radica el único título que confiere legitimidad a la adquisición de propiedad sobre las sustancias extraídas. Si bien es cierto que, además de este título de concesión se requieren otros permisos y autorizaciones, especialmente la certificación ambiental, o la autorización del dueño de la superficie para ingresar o pasar por su propiedad superficial, la falta de estos últimos no hace ilegítima la

adquisición en propiedad de los minerales, como si ocurriría en el caso de faltar el título de concesión. (Sociedad Nacional de Minería, Petróleo y Energía, 2011.p.64)

La extracción de mineral sin certificación ambiental debería acarrear la orden administrativa de paralización de la actividad, y la multa por el ilícito administrativo, pero no la reivindicación del mineral extraído, que legítimamente ha ingresado al patrimonio del titular de la concesión minera. (Sociedad Nacional de Minería, Petróleo y Energía, 2011.p.64)

1.2.3. Definición técnica de las estimaciones de reservas y valuación

Reserva Minera “es aquella porción del Recurso medido o indicado, económicamente extraíble de acuerdo a un escenario productivo, medioambiental, económico y financiero derivado de un plan minero”. (Gallino L., Grimola J., Sabio D., y Martínez J.)

“Las Reservas Mineras deben incluir material de dilución, material no identificado como mineral. Las Reservas Mineras se sub-categorizan en Reservas Probadas y Reservas Probables”. (Gallino L., Grimola J., Sabio D., y Martínez J.)

Reservas Probables “es aquella porción del recurso indicado, eventualmente medido, económicamente extraíble. Esta Reserva incluye el material diluyente, y pérdidas de explotación. Se incluyen estudios de factibilidad, mineros, metalúrgicos, ambientales, económicos”. (Gallino L., Grimola J., Sabio D., y Martínez J.)

Reservas Probadas: “es aquella porción del recurso medido, económicamente extraíble. Esta Reserva incluye el material diluyente, y pérdidas de explotación. Se incluyen estudios de factibilidad, mineros, metalúrgicos, ambientales, económicos, legales y factores regulatorios ambientales”. (Gallino L., Grimola J., Sabio D., y Martínez J.)

1.2.4. Definición técnica de los gastos de exploración

La exploración supone un elevado riesgo económico, pues en él se incurren en:

Gastos que solamente se recuperan en caso de que la exploración tenga éxito y suponga una explotación minera fructífera. Por lo que es fácil comprender que la exploración supone la base de la industria minera, ya que debe permitir la localización de los

recursos mineros a explotar, al mínimo coste posible. (Higueras Higueras, P. y Oyarzun Muñoz, R.)

La exploración debe cumplir dos objetivos básicos: Identificar muy claramente los objetivos del trabajo a realizar y minimizar los costos sin que ello suponga dejar temas importantes que desarrollar. Para ello dispone de una serie de herramientas y técnicas básicas, que resumimos a continuación. (Higueras Higueras, P. y Oyarzun Muñoz, R.)

Metodología de la investigación minera:

Efectuar una buena planificación de las actividades a realizar.

En la Investigación Minera se suele subdividir el trabajo en tres etapas claramente diferenciadas, de forma que solamente se aborda la siguiente en caso de que la anterior haya cumplido satisfactoriamente los objetivos previstos. Aunque pueden recibir distintos nombres, en términos generales se trata de una fase de pre exploración, una de exploración propiamente dicha y otra de evaluación. Si incluso ésta última alcanza los resultados previstos se realiza un estudio de viabilidad económica. (Higueras Higueras, P. y Oyarzun Muñoz, R.)

La pre exploración:

Tiene por objeto determinar si una zona concreta, normalmente de gran extensión, presenta posibilidades de que exista un tipo determinado de yacimiento mineral. Esto se establece en función de la información de la que disponemos sobre ese tipo de yacimiento y sobre la geología de la región de estudio. Suele ser un trabajo fundamentalmente de gabinete, en el que contaremos con el apoyo de información bibliográfica, mapas, fotos aéreas, imágenes de satélite, etc., aunque puede incluir alguna salida al campo para reconocer las zonas de mayor interés. (Higueras Higueras, P. y Oyarzun Muñoz, R.)

La exploración, una vez establecidas las posibilidades de la región estudiada, se pasa al estudio sobre el terreno. En esta fase aplicaremos las diversas técnicas disponibles para llevar a cabo de forma lo más completo posible el trabajo, dentro de las posibilidades presupuestarias del mismo. Su objeto final debe ser corroborar o descartar la hipótesis inicial de existencia de mineralizaciones de los cuales se tuvo información en la prospección. (Higueras Higueras, P. y Oyarzun Muñoz, R.)

Evaluación: una vez que hemos detectado una mineralización de interés minero, pasamos a:

Llevar a cabo su evaluación o valoración económica. Los datos de ésta no son aún concluyentes, y debe ir seguida de un estudio de viabilidad que contemple todos los factores geológicos, mineros, sociales, ambientales, etc., que pueden permitir (o no) que una explotación se lleve a cabo. Para cumplir con cada uno de estos objetivos disponemos de una serie de herramientas, unas para aplicar en campo y otras en gabinete. (Higueras Higueras, P. y Oyarzun Muñoz, R.)

Herramientas y técnicas de exploración minera:

La exploración minera se basa en una serie de técnicas, unas instrumentales y otras empíricas, de costo muy diverso. Por ello, normalmente se aplican de forma sucesiva, solo en caso de que el valor del producto sea suficiente para justificar su empleo, y solo si son necesarias para complementar las técnicas que ya se hayan utilizado hasta el momento. (Higueras Higueras, P. y Oyarzun Muñoz, R.)

Interpretación de resultados:

El proceso de exploración minera consiste en una toma de datos continua que hay que ir interpretando, de forma que cada decisión que se tome de seguir o no con las etapas siguientes esté fundamentada en unos datos que apoyan o no a nuestra interpretación preliminar. (Higueras Higueras, P. y Oyarzun Muñoz, R.)

“De esta forma, cada etapa de la investigación que desarrollamos debe ir encaminada a apoyar o desmentir las interpretaciones preliminares, mediante nuevos datos que supongan una mejora de la interpretación”. (Higueras Higueras, P. y Oyarzun Muñoz, R.)

La interpretación de los resultados debe ser muy detallada, al final los sondeos confirmarán o no si continuamos en la siguiente etapa el desarrollo minero.

1.2.5. Definición técnica de los gastos de desarrollo

Es la operación que se realiza para hacer posible la explotación del mineral contenido en un yacimiento. ⁹ El desarrollo minero también puede ser definido como el conjunto de operaciones necesarias para ampliar la explotación para extender la vida útil de la

⁹ Artículo 8º segundo párrafo del TUO de la LGM

mina.¹⁰

Dentro de esta etapa se efectúan desembolsos que pueden ser para comprar maquinarias y equipos y para efectuar los trabajos previos para llegar al mineral desde la superficie. Estos trabajos son diferentes si se trata de una mina subterránea o de una a tajo abierto.

En esta etapa de desarrollo se efectúan inversiones en activo fijo, éste se encuentra incluido en el alcance de la NIC 16 “Inmueble, Maquinaria y Equipo”.

Chumacero Quispe, (2015) dice:

Si el proyecto es una mina subterránea, se realizan trabajos de desarrollo para llegar hasta el mineral mediante galerías (túneles horizontales), chimeneas (túneles verticales o inclinados que no se comunican a superficie), piques (túneles verticales que salen a la superficie), rampas (túneles en forma de espiral), etc. (p. 85).

Posteriormente se realizan trabajos de preparación es decir se diseña en el terreno la forma de cómo extraer el mineral estableciendo un método de minado. Al túnel principal de la mina se denomina comúnmente como socavón.¹¹

En el caso de minas superficiales se realiza inicialmente un trabajo de limpieza (sacar el material estéril que se encuentra encima del mineral) hasta llegar al mineral (es un mineral del que se puede extraer un elemento porque lo contiene en cantidad suficiente para poderlo aprovechar), posteriormente se realizan labores de acceso para la extracción del mineral y desmonte. (Estudios Mineros S.A.C., 2012, p. 44)

En esta etapa se realizan actividades para establecer las instalaciones para la extracción, tratamiento y transporte de los recursos minerales, estas instalaciones incluyen infraestructura productiva, energética y vial (camino, vías férreas, etc.) ; posteriormente el acondicionamiento de maquinarias y equipos. La construcción y el desarrollo a menudo se realizan en forma simultánea. Los periodos de construcción típicos para minas de gran envergadura varían entre 20 y 30 meses. (Diez Román, J. 2015. p.15)

¹⁰ Martín Belaunde Moreyra –Derecho Minero y Concesión.

¹¹ Manual de Minería – Estudios mineros del Perú S.A.C. pág. 43, octubre 2012

1.2.6. Definición técnica de los gastos de explotación:

Es la actividad de extracción de los minerales contenidos en un yacimiento.¹²

La explotación puede darse en minas subterráneas como en minas a tajo abierto.

Extracción Minería Subterránea

En el Manual de Minería, Estudios Mineros S.A.C (2012) se señala:

El método de explotación subterránea, es utilizado cuando las zonas mineralizadas (vetas o cuerpos de mineral económico) son angostas y profundas, por lo que según las evaluaciones técnicas y económicas justifica la perforación de túneles y socavones para posibilitar su extracción. (p. 47)

“Las actividades o procesos que comprende este método de explotación son: exploración; desarrollo, preparación, explotación y extracción, transporte y manipuleo de minerales”. (Estudios Mineros S.A.C., 2012, p.47).

Localizados los bloques de mineral, se realizan labores mineras de desarrollo para determinar el tonelaje y las leyes del mismo, es decir, clasificar en mineral, mineral marginal y sub marginal; se construyen los accesos e instalaciones que hagan posible la explotación.

En esta actividad se desarrollan las galerías, los cruceros, chimeneas de ventilación, rampas y conductos de ventilación, instalación de rieles para carros mineros e instalación de líneas de energía.

En esta etapa de explotación se realizan la perforación y voladuras del mineral en el interior de la mina, dejando descubierto el mineral para su traslado al exterior. Transporte y manipuleo, efectuada la voladura del mineral, este es extraído de la mina hacia el exterior, para ello, se acumula y se carga a los diferentes medios de transporte de los que se disponen. El transporte puede ser mediante carros mineros, scoops, u otro tipo de equipo que se disponga. (Estudios Mineros S.A.C., 2012, p.47).

Extracción Minera a Tajo Abierto

Es una explotación en superficie que extrae en franjas horizontales llamados bancos, en forma descendente a partir del banco que está en la superficie. Normalmente para la remoción de un banco de mineral es necesario extraer el material estéril que lo cubre, lo que se llama desbroce y expresa una relación de tonelaje de desmonte a mineral, este

¹² Artículo 8° segundo párrafo del T.U.O.

ratio es totalmente variable entre las minas ya que dependen netamente de la posición y tipo de yacimiento, que es totalmente variable. (Manual de Minería, 2012, p. 47).

Este tipo de explotación es de gran volumen y se aplica en yacimientos masivos de gran tamaño, cerca de la superficie, puesto que a mayor profundidad aumentará la cantidad de material estéril a remover (radio de desbroce) aumentando en consecuencia el costo de producción. (Manual de Minería, 2012, p. 47).

Este método se utiliza principalmente en yacimientos de mineral esparcido, y se basa en la extracción de todo el material donde se ubica el mineral. Ello supone mover grandes volúmenes, e inevitablemente, utilizar equipos de gran capacidad.

Una cuantificación que adquiere singular importancia, es la proporción que representa el mineral sobre el total (en volumen o en TM), y que determina si la mina a cielo abierto (Open Pit, en la jerga minera) es o no viable económicamente. (Manual de Minería, 2012, p.47).

En las minas de producción a tajo abierto, al igual que en otras minas, es necesario realizar trabajos de exploración y desarrollo para encontrar nuevas reservas y mantener o alargar de esta forma la vida útil de la mina e ir desarrollando el yacimiento para su posterior explotación. Esta actividad (exploración de reposición) se realiza simultáneamente a la extracción, y suele comportar la realización de perforaciones, voladuras experimentales, ensayos, etc. (Manual de Minería, 2012, p. 47).

Perforación, voladura (disparos): Mediante equipos especiales y utilizando barrenos de gran tamaño se hacen perforaciones en la zonas mineralizadas, cuyos orificios son rellenados con explosivos usualmente anfo (nitrato de amonio más petróleo diésel), los cuales remueven grandes volúmenes de material, resultando rocas de diferentes tamaños. (Manual de Minería, 2012, p. 47).

Si éstas fueran tan grandes que dificulten el carguío o tienen la dimensión inadecuada para el chancado primario, se ejecutaría un segundo disparo que tuviera por finalidad fragmentar las rocas grandes en rocas más chicas para facilitar su carguío y chancado posterior (ello incrementa el costo).

Carguío, con equipos de gran capacidad generalmente palas y cargadores frontales, se carga el material a los camiones volquetes o, en su caso a las tolvas del ferrocarril, para que sean trasladados a la zona de trituración primaria dentro del mismo tajo o a la chancadora directamente en caso del mineral; y a los botaderos en caso de material estéril. En esta operación se incluyen tareas de remoción y acopio del material fragmentado. (Manual de Minería, 2012, p. 47).

Acarreo o transporte, corresponde a esta actividad, el acarreo o transporte del material que se encuentra en los bancos, hacia los diferentes destinos: el Mineral, con contenido metálico económicamente explotable, se trasladara a la chancadora del tajo abierto. El material de baja ley se almacena en botaderos especiales para más tarde, aplicando nuevas tecnologías, ser lixiviado y recuperar su contenido metálico. (Manual de Minería, 2012, pp. 45-46).

El Desmante (material estéril y sin valor económico), que se enviará a los botaderos.

El transporte se realiza a través de los siguientes medios: en camiones volquetes, desde los bancos hasta los botaderos, en vagones de ferrocarril o carros sobre rieles de los bancos a la chancadora o botaderos de desmante. (Manual de Minería, 2012, pp.45-46)



CAPITULO II: ANALISIS DEL ALCANCE DEL TÉRMINO “GASTOS DE DESARROLLO” DESDE EL PUNTO DE VISTA JURÍDICO

Análisis del alcance del concepto “gastos de desarrollo” desde el punto de vista jurídico.

2.1 Aspectos generales

2.1.1. Marco legal tributario.

Figura 2.1

Legislación minera a lo largo de la historia del Perú republicano



Fuente: Moscol Aldana, Daniel

En la legislación del Impuesto a la Renta, de acuerdo al artículo 37 incisos o)¹³ señala que tratándose de gastos de exploración, preparación y desarrollo incurrido por los titulares de la actividad minera, estos pueden ser deducidos en el periodo que se incurren o ser amortizados conforme a los términos y condiciones establecidos en la LGM.

¹³ Texto Único ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, Decreto Supremo 179-2004-EF

Respecto a lo que debe entenderse por la actividad de desarrollo en minería, el artículo 8° de la LGM¹⁴ ha precisado que la misma es la operación que se realiza para hacer posible la explotación del mineral contenido en un yacimiento. La etapa de desarrollo, implica una etapa intermedia entre la exploración, en la cual el titular de la actividad minera realiza una serie de actividades a efecto de determinar la existencia de mineral; y la explotación, en la cual la empresa empieza a generar ingresos producto de la venta y producción de mineral.

Por su parte, el artículo 75° de la LGM, establece que los gastos de desarrollo y preparación que permitan la explotación del yacimiento por más de un ejercicio:

- i. Podrán deducirse íntegramente en el ejercicio en que se incurran; o
- ii. Amortizarse en dicho ejercicio y en los siguientes hasta un máximo de dos adicionales.

El Reglamento de la LGM no establece disposición legal adicional alguna al respecto.

Dicha norma precisa que, el contribuyente que hubiera optado por uno de los sistemas de deducción al cierre del ejercicio en que se efectuaron dichos gastos, comunicará a la SUNAT al momento de presentar su Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta, el plazo en que realizará la amortización y el cálculo realizado, no pudiendo modificarlo respecto de los gastos de desarrollo de dicho ejercicio.

Como se puede advertir, la norma tributaria contenida en la LGM no establece límites al importe de la deducción, ni tasas máximas o mínimas de amortización, ni algún otro procedimiento especial de amortización de estos gastos, enfatizando únicamente que dicha amortización puede realizarse hasta un plazo de tres años, lo que implica que el titular cuenta con un plazo máximo de amortización.

Para el desarrollo de la interpretación de la norma tributaria debemos considerar los principios del Derecho y su aplicación, en ese contexto pasamos a desarrollar los

¹⁴ LGM artículo 8: La exploración es la actividad minera tendente a demostrar las dimensiones, posición, características mineralógicas, reservas y valores de los yacimientos minerales. La explotación es la actividad de extracción de los minerales contenidos en un yacimiento. Desarrollo es la operación que se realiza para hacer posible la explotación del mineral contenido en un yacimiento.

critérios que permiten explicar el marco normativo aplicable a un supuesto concreto: el criterio jerárquico, cronológico, especialidad y de competencia¹⁵.

Criterio Jerárquico: cuando dos normas regulan un mismo supuesto, prevalece la norma de rango superior, este criterio obedece a razones de sistematicidad y de unidad del ordenamiento jurídico recogido en la constitución artículo 51 de la Constitución Política.

Criterio de Competencia: se vincula con la existencia de un orden articulado y coordinado de competencias básicas que tiene como origen la Constitución. Se entiende que será aquella que emana de la autoridad o funcionario que ha recibido la atribución para tal efecto.

Criterio Cronológico: Es aquel que ante dos normas incompatibles, prevalece la superior, bajo este supuesto que de dos actos de voluntad legislativa, es válido el último en el tiempo y se concentra la derogación de la norma anterior. Este criterio se encuentra recogido en el Artículo I del título preliminar del Código Civil.

Criterio de Especialidad: Establece que una Ley Especial debe prevalecer ante una Ley General. Se entiende que en la incompatibilidad entre normas, debe prevalecer aquella que tenga ámbito de regulación más restringido o cuyo supuesto de hecho constituya una precisión o especificación en relación con el de la otra, el cual resuelve anomalías reales.

El Principio de Especialidad en el Derecho Tributario peruano:

El Principio de Especialidad en materia tributaria es un principio que es de obligatorio cumplimiento por parte de la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal, pues es principio general del derecho y se encuentra en la Norma IX del Código Tributario.

Uno de los principales principios constitucionales en materia tributaria es el “principio de legalidad”¹⁶ que señala, “los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por Ley o Decreto Legislativo en caso de delegación de

¹⁵ RTF 6906-1-2008 Jurisprudencia de observancia obligatoria, publicada en el diario oficial El Peruano, el 01 de julio 2008.

¹⁶ Artículo 74 de la Constitución Política del Perú.

facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan por decreto supremo¹⁷.

Rubio Correa (2009), señala:

La disposición especial prima sobre la general, lo que quiere decir que si dos normas con rango de ley establecen disposiciones contradictorias o alternativas pero una es aplicable a un espectro más general de situaciones y otra a un espectro más restringido, primará ésta sobre aquella en su campo específico. (p. 137).

Según lo expuesto por Zegarra¹⁸

- a) Las normas especiales no contradicen las normas generales. Están contenidas en ellas. Su relación es de contenido-continente. Por ello, no se derogan las normas generales sólo se inaplican para el caso específico.
- b) La aplicación del principio de especialidad debe darse en dos niveles distintos. Un primer nivel de conjunto normativo y un segundo nivel de núcleo normativo¹⁹.

De acuerdo a lo señalado por Zegarra, aplicación del “principio de especialidad” en las normas tributarias:

El Tribunal Fiscal (2003), Mediante Resolución N° 066346-2-2003 ha señalado:

(...) la Ley N° 27616 implicó la derogación del régimen tributario municipal contenido

¹⁷ Norma IV: Principio de Legalidad - Reserva de la Ley

Sólo por Ley o por Decreto Legislativo, en caso de delegación, se puede:

- a) Crear, modificar y suprimir tributos; señalar el hecho generador de la obligación tributaria, la base para su cálculo y la alícuota; el acreedor tributario; el deudor tributario y el agente de retención o percepción, sin perjuicio de lo establecido en el Artículo 10°;
- b) Conceder exoneraciones y otros beneficios tributarios;
- c) Normar los procedimientos jurisdiccionales, así como los administrativos en cuanto a derechos o garantías del deudor tributario;
- d) Definir las infracciones y establecer sanciones;
- e) Establecer privilegios, preferencias y garantías para la deuda tributaria; y,
- f) Normar formas de extinción de la obligación tributaria distintas a las establecidas en este Código.

Los Gobiernos Locales, mediante Ordenanza, pueden crear, modificar y suprimir sus contribuciones, arbitrios, derechos y licencias o exonerar de ellos, dentro de su jurisdicción y con los límites que señala la Ley.

¹⁸ Zegarra Vilchez, Juan Carlos. Aplicación del “Principio de especialidad” en las normas tributarias, pág. 133.

¹⁹ Zegarra Vilchez, Juan Carlos. Aplicación del “Principio de especialidad” en las normas tributarias, pág. 135: Nótese que con la frase “de conjunto normativo” queremos referirnos a la agrupación de normas en función de determinados conceptos predominantes (sujetos, actividades, otro). Por ejemplo, en las leyes sectoriales de inversión en la Amazonía, se privilegia el territorio. En las normas sectoriales mineras (otro conjunto normativo), se privilegia la actividad...

en la Ley de Tributación Municipal, no alcanzando la misma a la Ley General de Minería, por tratarse esta última de una norma especial que regula la actividad minera y dentro de este campo, beneficios específicos para los titulares de concesiones mineras”. Nótese que el Tribunal Fiscal, sin mencionarlo expresamente, realiza un análisis que es compatible con la metodología propuesta, pues primero determina que estamos ante conjuntos normativos distintos, esto es actividad minera versus régimen tributario municipal (Nivel 1) y luego, dentro del campo de la actividad minera, concluye que se trata de beneficios para cierto tipo de destinatarios, cuales son, los titulares de concesiones mineras (Nivel 2). En consecuencia compartimos, la forma en la que el Tribunal Fiscal ha aplicado el Principio de Especialidad en el caso antes mencionado.

2.2 Análisis de los problemas planteados

1) El artículo 75 de la LGM establece que los gastos de desarrollo y preparación que permitan la explotación del yacimiento por más de un ejercicio: i) podrán deducirse íntegramente en el ejercicio en que se incurran; o ii) podrán amortizarse en dicho ejercicio y en los siguientes hasta un máximo de dos adicionales.

Del mencionado artículo se desprende las dos posiciones en el tratamiento de la amortización tributaria para los gastos de desarrollo: en forma lineal o proporcional o la libertad del contribuyente de la actividad minera en aplicar los porcentajes.

Tratamiento desarrollado por la SUNAT, considerando una amortización lineal

Límite en el plazo de amortización de los gastos de desarrollo:

El procedimiento de cálculo de la deducción de la amortización de los gastos de desarrollo: Si el contribuyente optó por amortizar los gastos de desarrollo en dos años adicionales a aquél en el cual incurrió en los mismos, tendría obligatoriamente que amortizar para fines tributarios a razón de 33.33% en cada uno de esos tres ejercicios fiscales.

SUNAT interpreta que la imputación de los gastos debe realizarse de manera lineal y proporcional, debido a que lo “lógico y razonable” sería utilizar una tasa proporcional, es decir, esta conclusión no se sustenta en la interpretación de una norma, sino en un razonamiento de carácter subjetivo que en su opinión respondería a un criterio “lógico”.

Tratamiento desarrollado por el contribuyente considerando una amortización a libertad del contribuyente de la actividad minera:

Al respecto, debemos señalar que contrariamente a lo que sostiene la SUNAT, sostenemos que la amortización de los gastos de desarrollo conforme a Ley, es como sigue:

Requisitos para que proceda la amortización de los gastos de desarrollo.- Debe tenerse presente que la LGM regula el tratamiento de las inversiones en materia minera, permitiendo al titular de la actividad amortizar estas inversiones de acuerdo a la naturaleza de cada desembolso o inversión, distinguiendo el tratamiento aplicable a los gastos de exploración, a la adquisición de concesiones mineras, como a los denominados gastos de desarrollo.

El segundo párrafo del artículo 75° la LGM establece como requisitos para que proceda la amortización de los gastos de desarrollo los siguientes:

- La amortización debe efectuarse en un plazo no mayor a 3 años.
- Comunicar a la SUNAT la opción de amortizar al momento de presentar la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta, indicando el plazo en que realizará la amortización y el cálculo realizado.

Respecto de la comunicación a SUNAT, señala:

Que en el presente caso, de acuerdo con lo establecido en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 75 de la LGM antes mencionados, la recurrente debía optar por amortizar los gastos de desarrollo y exploración en un solo ejercicio o en aquel y los dos años siguientes como máximo, comunicando al tiempo de presentar la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio en que se realizaron los gastos, el plazo en que se realizaría la amortización y el cálculo correspondiente, no obstante, de la Declaración Jurada de 1998, de fojas 625 a 627, no se aprecia que esta haya amortizado gasto alguno correspondiente a los conceptos materia de este reparo, ni ha acreditado que a la fecha que presentación tal declaración por el anotado ejercicio 1998 efectuó la comunicación requerida por ley (...). (Resolución del Tribunal Fiscal N° 21753, 2012)

El TF tiene la posición que debe realizarse una comunicación a la SUNAT, que no corresponde a la Declaración Jurada, sino en un comunicado independiente a este medio.

Debemos señalar que a la fecha no hay un procedimiento establecido por la SUNAT, para efectuar tal comunicación, entendiéndose que a través de la Declaración Jurada, es un mecanismo de información porque en las deducciones que declara el contribuyente, incluye el importe que se está deduciendo en dicho ejercicio.

La LGM establece únicamente dichos requisitos sin establecer límites al importe de la deducción, ni tasas máximas o mínimas de amortización, ni algún otro procedimiento especial de amortización de estos gastos, enfatizando únicamente que dicha amortización puede realizarse hasta un plazo de tres años, lo que implica que el titular cuenta con un plazo máximo de amortización.

Ninguna norma tributaria ha establecido que la tasa de amortización tributaria de los gastos de desarrollo debe ser determinada a razón de una tasa lineal o proporcional, es importante resaltar que cuando el legislador ha decidido limitar o condicionar las deducciones tributarias siempre las ha establecido de manera expresa.

A modo de ejemplo, podemos reseñar las siguientes disposiciones:

- Artículo 44° g) de la LIR señala:

La amortización de llaves, marcas, patentes, procedimientos de fabricación, juanillos y otros activos intangibles similares. Sin embargo, el precio pagado por activos intangibles de duración limitada, a opción del contribuyente, podrá ser considerado como gasto y aplicado a los resultados del negocio en un solo ejercicio o amortizarse proporcionalmente en el plazo de diez (10) años. (Decreto Supremo N° 179, 2004)

- Artículo 39° de la LIR: “Los edificios y construcciones se depreciarán a razón del cinco por ciento (5%) anual”. (Decreto Supremo N° 179, 2004)

- Artículo 75° de LGM señala en su primer párrafo.-

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. (Decreto Supremo N° 014-92-EM, 1992)

Resulta válido afirmar que si legislador hubiese decidido limitar o condicionar las deducciones tributarias en cuanto a la amortización de los gastos de desarrollo, siempre lo hubiera establecido de manera expresa, como sucede en el caso de los gastos de exploración.²⁰

Cuando el legislador tributario ha querido limitar la facultad del contribuyente para ejercer su derecho a deducir los gastos causales para determinar la renta neta vinculada a depreciaciones y amortizaciones lo ha hecho de manera expresa.

En ese sentido, el segundo párrafo del artículo 75° de la LGM faculta al contribuyente a aplicar el sistema de amortización de los gastos de desarrollo, según estimaciones que el propio contribuyente determine, siempre dentro del plazo máximo que prevé la propia LGM; es decir, hasta un máximo de tres ejercicios.

Bajo la lectura de este artículo debemos señalar que el legislador al establecer una amortización considerando un máximo de tres años, se refiere que también deja la libertad a poder amortizar en dichos periodos, es decir no considera un mínimo de años para amortizar, sino un plazo en el que se puede ejecutar, a libre disposición del contribuyente.

Consideramos que el propósito de esta norma es el reconocer que cada empresa minera puede tener una realidad diferente, la cual debe ser evaluada caso por caso, facultándose en consecuencia al titular de la actividad minera a decidir respecto del sistema de amortización que considere más adecuado a su realidad económica.²¹

En la medida que el artículo 75° de la LGM no ha establecido de manera expresa la forma de amortizar los gastos de desarrollo, dicha norma debe ser interpretada de una manera acorde con la finalidad de la LGM, la misma que tendría que permitir la deducción de los gastos de desarrollo mediante los porcentajes que

²⁰ Rubio Correa, Marcial, El Sistema Jurídico Introducción al derecho, pág. 242: El método sistemático de comparación con otras normas. El procedimiento de interpretación consiste en esclarecer el “qué quiere decir” la norma atribuyéndole los principios o conceptos que quedan claros con otras normas y que no están claramente expresadas en ellas.

Como regla general, el método sistemático por comparación de normas debe ser aplicado entre dos normas de carácter general. Usualmente no puede compararse una norma general con una norma especial. La única posibilidad de hacer esto ocurre cuando la norma especial no hace excepción a los principios que subyacen en la norma general.

²¹ <http://teoria-del-derecho.blogspot.pe/2011/07/la-interpretacion-de-las-normas.html>: Interpretación de las normas jurídicas El criterio Teleológico, Con la expresión “espíritu” de la norma, parece quererse hacer referencia a que las normas se encuentran animadas de una fuerza que sobrepasa el tenor estricto de sus palabras y que debe mantenerse separada de la motivación concreta que indujo a un determinado legislador a dictarla.

establezca el titular de la actividad minera según la realidad de su proyecto y su propio criterio, resultando ajustado a derecho que la amortización aplicable a cada ejercicio en el que se incurrió en gastos de desarrollo se realice en porcentajes distintos (por ejemplo, en el año 1 a razón del 100% o en el año 1 al 80% y en el año 2, el 20%), siempre que lo realice dentro del término máximo de hasta tres años desde que se generaron los gastos.

En consecuencia, no resulta válido “interpretar”, como lo hace la SUNAT, que la amortización se deberá de realizar de manera lineal y proporcional a razón del 33.33% por cada año; debido a que, las normas tributarias aplicables a los gastos de desarrollo, sí permiten la amortización de los gastos dentro del plazo de tres años contados desde el año en el que se incurrió en el gasto, sin establecer ningún tipo de límite o tasa o procedimiento específico de amortización.

Sostener que los contribuyentes se encuentran obligados a aplicar una amortización lineal y proporcional constituiría una vulneración al principio de legalidad, puesto que, se estaría creando un requisito o una condición adicional no contemplada en norma legal o reglamentaria alguna, únicamente con el propósito de cuestionar la imputación del gasto.

Asimismo, debe tomarse en cuenta que, según la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, en vía de interpretación no podrá extenderse las disposiciones tributarias a supuestos distintos de los señalados en la Ley; por tanto, pretender forzar la interpretación de que la tasa de amortización prevista en el artículo 75° de la LGM es lineal o proporcional vulnera el principio de legalidad²² y de correcta interpretación de las normas tributarias; más aún, la Ley prohíbe la analogía como método interpretativo en materia tributaria, en ese sentido, un método interpretativo en el que se cite como fundamento a un Diccionario Jurídico no resulta aplicable al presente caso.

Si la interpretación que pretende aplicar la SUNAT fuera la correcta, no existiría la necesidad de que el legislador tributario precise expresamente la aplicación de tasas de amortización en la Ley o establezca las condiciones o requisitos para gozar o aplicar

²² El Principio de Legalidad previsto por el inciso 1.1 del artículo IV del Título Preliminar de la LPAG señala que, todos y cada uno de los actos que la Administración Pública realiza así como las decisiones que adopta, deben respetar y observar de forma estricta la Constitución, las leyes y las demás normas que conforman el ordenamiento jurídico

un régimen tributario especial que incida en la determinación de obligaciones tributarias en la propia Ley. Por ende, la interpretación que pretende sustentar la SUNAT bajo una definición prevista en un Diccionario Jurídico no se encuentra arreglada a derecho y, por el contrario, vulnera los principios fundamentales en materia de aplicación e interpretación de normas jurídicas en materia tributaria.

2) Desembolsos incurridos para la compra de viviendas al borde de un tajo abierto.

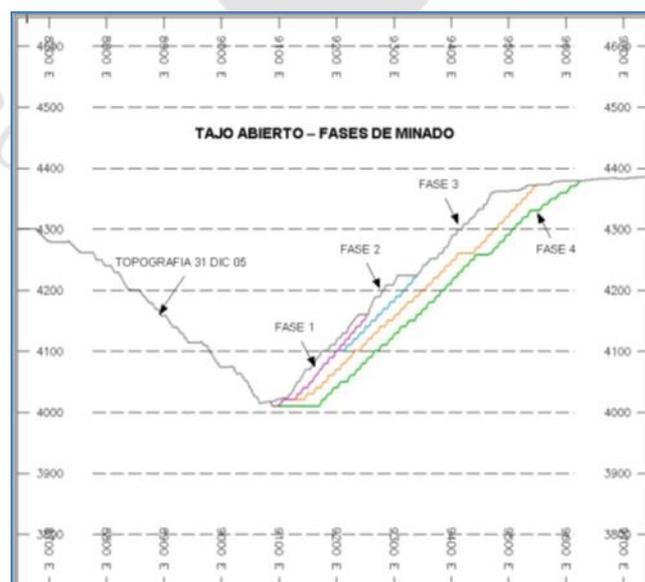
Con la finalidad de la ampliación de las operaciones mineras en la ciudad de Cerro de Pasco, se realizaron compras de viviendas.

Con el objetivo principal de garantizar la continuidad de las operaciones mineras se desarrollan diversos proyectos vinculados a la ampliación de un Tajo Abierto. Cabe indicar que, cada uno de dichos proyectos, de conformidad con las normas del sector, cuenta con un Programa de Adecuación y Manejo Ambiental y un Estudio de Impacto Ambiental, los cuales obligan a la empresa a realizar todas las actividades y compromisos que contienen.

En el ejemplo de una mina a tajo abierto que presentamos a continuación se tiene definidas 4 fases de minado: fase 1 y 2 ya se encuentran explotadas, la fase 3 en explotación y la fase 4 por explotar:

Figura 2.2

Fases de minado – Tajo abierto



Esta fase 4 se encuentra ubicada en el límite del tajo y el casco urbano de una ciudad (Cerro de Pasco). El objetivo de esta fase es el acondicionamiento del área de trabajo para permitir el inicio de minado y comprende básicamente la preparación del área de minado, la preparación del área de seguridad y la creación de un área verde.

Fuente: Volcan Compañía Minera S.A.A.

Figura. 2.3

Plano de la Ciudad.



Que acredita la cercanía de la unidad minera a la ciudad y la zona en la que se desarrollaría el proyecto

Fuente: Volcan Compañía Minera S.A.A.

Figura 2.4

Acercamiento a la zona



En la que se desarrollaría el Proyecto. Se puede apreciar los inmuebles y terrenos que contiene dicha zona
Fuente: Volcan Compañía Minera S.A.A.

Figura. 2.5

Plano de la Ciudad.



Que acredita la cercanía de la unidad minera a la ciudad y la zona en la que se desarrollaría el Proyecto
Fuente: Volcan Compañía Minera S.A.A.

Como se puede advertir de los planos, la ciudad se encuentra justo en el límite del tajo. En tal sentido, resulta necesario para asegurar la continuidad de la actividad de mina, la ejecución de la ampliación del tajo y poder iniciar la explotación de la fase 4 de la unidad minera, la adquisición de los inmuebles y terrenos que se encontraban dentro del área de extensión del proyecto, así como también la demolición de las infraestructuras para la preparación del área y por seguridad de la población aledaña al tajo.

La empresa debe incurrir en gastos para la compra de inmuebles, a través de contratos de compraventa y contratos de transferencia de derechos de posesión, estableciéndose los precios comerciales por mutuo acuerdo entre las partes, además de otros gastos vinculados a la preparación del terreno para la realización del proyecto, tales como: la demolición de los inmuebles, traslado del desmonte, desbroce, entre otros.

De conformidad con el inciso o) del artículo 37° LIR, , a fin de establecer la renta neta de tercera categoría serán deducibles los gastos de exploración, preparación y desarrollo en que incurran los titulares de actividades mineras, los mismos que se deducirán en el ejercicio en que se incurran o se amortizarán en los plazos y

condiciones que señale el Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería, aprobado por Decreto Supremo N° 014-92-EM, LGM, y sus normas complementarias y reglamentarias.

Por su parte, el artículo 75° de la LGM, establece que 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 un plazo de hasta tres (3) años. El contribuyente que optó por uno de los sistemas de deducción al cierre del ejercicio en que se efectuaron dichos gastos, comunicará a la SUNAT al momento de presentar su Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta, en el plazo en que realizará la amortización y el cálculo realizado, no podrá modificarlo respecto de los gastos de desarrollo de dicho ejercicio.

Respecto a lo que debe entenderse por la actividad de “desarrollo” en la industria minera, el artículo 8° de la LGM señala que la misma es la operación que se realiza para hacer posible la explotación del mineral contenido en un yacimiento.

La etapa de desarrollo, implica una etapa intermedia entre la exploración, en la cual el titular de la actividad minera realiza una serie de actividades a efecto de determinar la existencia de mineral; y la explotación, en la cual la empresa empieza a generar ingresos producto de la venta y producción de mineral.

Al respecto, el Tribunal Fiscal en reiterada jurisprudencia (RTF’s Nos. 03113-1-2006, 10498-3-2008, entre otras) ha indicado que el desarrollo es la operación que se realiza para hacer posible la explotación del mineral contenido en un yacimiento, de esta manera la actividad de desarrollo prepara al yacimiento para su explotación, lo que significa que, según se trate de una mina subterránea o de un tajo abierto, tendrá que efectuarse trabajos como: abrir socavones, pozos, galerías, chimeneas, remover material estéril, entre otros, necesarios para la explotación. En tal sentido, “(...) se puede concluir que el desarrollo minero comprende las operaciones efectuadas antes de la explotación del yacimiento minero y que tienen por finalidad posibilitar y preparar el acceso al yacimiento minero y su producción, por lo tanto se establece que los gastos de desarrollo incluirán aquellos incurridos a fin de realizar tales actividades (remoción del material estéril, desencape, apertura de socavones, etc.) que posibilitarán la explotación de la reserva del mineral”²³

²³ RTF N° 03113-1-2006.

Lo importante es la potencialidad de que la inversión incurrida puede generar ingresos futuros gravados con el Impuesto a la Renta (RTF's Nos. 03942-5-2005, 02422-5-2006, 10167-2-2007, entre otras). Picón Gonzales (2007) señala al respecto que, el principio de causalidad: "(...) no se considerará incumplido con la falta de consecución del efecto buscado con el gasto o costo, es decir, se considerará que un gasto cumplirá con el principio de causalidad, aun cuando no se logre la generación de la renta" (p. 29)

Por lo expuesto, se puede concluir que las inversiones incurridas por la empresa para la ejecución del proyecto califican como gastos de desarrollo.

La ampliación del tajo, que supone en el presente caso la adquisición de la propiedad de inmuebles y la transferencia de la posesión de los mismos, así como cualquier otro gasto vinculado, hará posible la explotación del mineral contenido en la mina.

En el Programa de Adecuación y Manejo Ambiental de este proyecto, en adelante el "PAMA", y que es aprobado mediante Resolución Directoral, se detectaron los principales impactos ocasionados por las operaciones mineras de la unidad que conllevaron a desarrollar el proyecto:

- El Tajo Abierto por el tipo de explotación minera, presenta problemas de inestabilidad física, polvos, ruidos, vibraciones, en el área emplazada ha modificado el paisaje natural con eliminación de la vegetación propia de los ecosistemas de puna. Constituye un grave problema de seguridad para la población asentada en sus alrededores a pesar de las medidas de prevención tomadas por la Empresa. Como Plan de Contingencia se tiene programado un monitoreo topográfico, construcción de un Dren Francés en el talud Oeste, construcción de un cerco perimetral, aspectos considerados en los proyectos de mitigación antes citados.

Durante la ejecución del proyecto, el cerco perimetral debe ser trasladado al nuevo límite del tajo, procurando así proporcionar la debida seguridad a los pobladores de la ciudad separándolos de las actividades de explotación.

- La tugurización, originado por el ambiente reducido de las viviendas en relación al tamaño promedio de la familia, sumado a la carencia de servicios

de agua y desagüe. En el medio socioeconómico genera problemas de habitabilidad y conflictos potenciados en familias debido al crecimiento desordenado de la población, sin ningún criterio urbanístico.

Dicha intención está siendo concretada mediante la adquisición de las infraestructuras cercanas al tajo, con la finalidad de brindar seguridad a los pobladores y poder realizar en un futuro la explotación minera del área del proyecto.

Por su parte, en el Estudio de Impacto Ambiental, en adelante “EIA”, se precisa que la importancia de dicho proyecto radica en el incremento de la vida útil del yacimiento minero, con los consiguientes beneficios como el mantenimiento de las fuentes de empleo para la población local, ingresos económicos como resultado de la generación del canon y regalías, necesarios para el desarrollo del país y de la Región.

En el referido EIA, la empresa ha asumido una serie de compromisos y obligaciones vinculados a la ejecución del proyecto, precisando que el objetivo de la fase 4 es el acondicionamiento del área de trabajo para permitir el inicio de minado, que comprende las actividades de preparación del área de minado, la preparación del área de seguridad y la creación de un área verde.

Como se menciona en el EIA, el proyecto se extiende sobre un área calificada como zona urbana, la misma que dentro del Plan de Reposición y Compensación del proyecto tiene que ser reubicada.

Para tales efectos, la empresa ha adquirido la propiedad de diversas edificaciones y terrenos, así como también ha incurrido en una serie de gastos para acondicionar el área y poder destinarla a la explotación minera, a la creación de una zona de seguridad y a la implementación de un área verde, los cuales constituyen gastos de desarrollo deducibles del Impuesto a la Renta.

Debe tenerse presente que, el artículo 25° del Reglamento para la Protección Ambiental en la Actividad Minero-Metalúrgica, aprobado por Decreto Supremo N° 016-93-EM, establece que, en los EIA y PAMA se establecerán normas y metas cuantificables, susceptibles de ser auditadas por las entidades inscritas en el correspondiente registro del Ministerio de Energía y Minas.

Respecto al incumplimiento del PAMA, el artículo 26° de la Ley General del Ambiente, Ley N° 28611, dispone que el incumplimiento de las acciones definidas en

los PAMA, sea durante su vigencia o al final de éste, serán sancionadas administrativamente, independientemente de las sanciones civiles o penales a que haya lugar.

Por su parte, en relación al incumplimiento del EIA, el artículo 29° del Reglamento del Sistema de Evaluación Ambiental (SEIA), aprobado por Decreto Supremo N° 019-2009-MINAM, establece que todas las medidas, compromisos y obligaciones exigibles al titular deben ser incluidos en el plan correspondiente del estudio ambiental sujeto a la Certificación Ambiental; sin perjuicio de ello, son exigibles durante la fiscalización todas las demás obligaciones que se pudiesen derivar de otras partes de dicho estudio, las cuales deberán ser incorporadas en los planes indicados en la siguiente actualización del estudio ambiental.

Y, el artículo 55° del mencionado Reglamento señala que, la Certificación Ambiental obliga al titular a cumplir con todas las obligaciones para prevenir, controlar, mitigar, rehabilitar, compensar y manejar los impactos ambientales señaladas en el EIA, indicando que su incumplimiento está sujeto a sanciones administrativas e incluso puede ser causal de cancelación de la Certificación Ambiental.

En resumen, los compromisos asumidos por la empresa en el PAMA y en el EIA, al haber sido aprobados por la autoridad competente son de obligatorio cumplimiento para la empresa, de lo contrario, ésta podría ser sancionada administrativamente e inclusive encontrarse obligada a suspender sus actividades de explotación.

En tal sentido, queda claro que no sólo las inversiones en que se incurran en implementar la zona de minado constituyen gastos de desarrollo, sino también aquellos destinados a implementar una zona de seguridad y un área verde, en atención a que, para que el proyecto pueda llevarse a cabo y poder así iniciar las actividades de explotación, la empresa tiene la obligación de cumplir todos y cada uno de los compromisos asumidos en el PAMA y en el EIA.

En atención a lo anteriormente expuesto, deben reconocerse como gastos deducibles los incurridos en las actividades de desarrollo como parte de la ejecución del proyecto, dado que mediante éste se tiene por finalidad ampliar el tajo y prepararlo para su futura explotación como parte de la fase 4.

En el presente caso corresponde diferenciar dos conjuntos de gastos de desarrollo realizados por la empresa:²⁴

- i. Gastos vinculados al Proyecto “Tajo Abierto”, respecto de los cuales la empresa tiene el derecho a aplicar la amortización del artículo 75° de la LGM y que según la Administración Tributaria los gastos incurridos no calificarían como gastos de desarrollo ni son necesarios, dado que no fueron utilizados para permitir el acceso al mineral para su explotación.

Ello a pesar de que, tanto en el Programa de Adecuación y Manejo Ambiental (PAMA)²⁵ como en el Estudio de Impacto Ambiental (EIA) del Proyecto “Tajo Abierto” (que desarrolla de manera específica los compromisos asumidos en el PAMA) se refleja la necesidad de incurrir en dichos gastos en los siguientes términos: “El proyecto tiene por objetivo principal, garantizar la continuidad de las operaciones de la Unidad Minera (...)”²⁶

La SUNAT sostiene que sólo los bienes intangibles y los servicios podrían ser amortizados como gastos de desarrollo.

- ii. Gastos de desarrollo que han sido amortizados por la empresa conforme al artículo 75° de la LGM, los cuales son observados por la SUNAT, debido a que, a su entender dicha amortización habría sido realizada erróneamente al no considerarse una tasa lineal o progresiva.

Al respecto, debemos señalar que, la SUNAT no cuenta con los argumentos legales suficientes para observar la deducción de los gastos de desarrollo, conforme procederemos a demostrar a continuación.

La SUNAT sostiene que los diversos gastos incurridos por la empresa vinculados al proyecto no constituyen gastos de desarrollo, debido a que, los mismos no involucran operaciones que permitan el acceso al mineral

²⁴ Diferenciación que reconoce la SUNAT, al indicar que se encuentran contabilizadas aquellas inversiones que califican como gastos de desarrollo que vienen siendo amortizadas y aquéllas vinculadas al Proyecto “Tajo Abierto”, respecto de las cuales consideramos que tenemos el derecho de amortizarlas al calificar como gastos de desarrollo.

²⁵ Aprobado mediante Resolución Directoral.

²⁶ En el EIA

para su explotación ni califican como inversiones necesarias; dado que se trataría de desembolsos para la adquisición de terrenos e inmuebles que podrían posibilitar:

(i) exploraciones e involucrar la implementación de una zona de seguridad y un área verde, entre otras obras; o

(ii) Instalaciones que podrían o no ser exigidas por las normas de minería, emitiendo nuevamente conclusiones que inciden en decisiones empresariales y aspectos técnicos propios de la actividad minera.

Al respecto, debemos indicar que las inversiones realizadas por la empresa vinculadas al proyecto fueron aplicadas a operaciones que tenían por finalidad posibilitar y preparar el acceso al yacimiento minero y su producción, contrariamente a lo que sostiene la SUNAT y, por tanto, califican como gastos de desarrollo.

Debe tenerse en consideración que, no sería posible explotar el mineral sin que previamente se haya habilitado el terreno, lo que supuso la adquisición de los inmuebles y de los diversos derechos que existían sobre los mismos y la realización de diversas actividades para que se encuentren aptos para la explotación minera.

Asimismo, deben tenerse en cuenta las características particulares de lo que comprende realizar minería a tajo abierto, pues se debe expandir la amplitud del tajo, lo que implica tener derechos sobre las áreas contiguas, esto es, adquiriendo los terrenos aledaños a éste, contar con servidumbres sobre las áreas que se requieran, así como demoler, de ser el caso, las infraestructuras que pudieran estar en ellos, entre otras actividades.

Por lo tanto, la ampliación del tajo implica no solo la adquisición de los terrenos aledaños, sino también de los inmuebles y derechos que pudieran existir sobre los mismos y la demolición de las edificaciones localizadas en el entorno. Asimismo, resulta necesario por la cercanía con la ciudad y en cumplimiento de las diversas normas ambientales y de seguridad, implementar zonas con áreas verdes y de seguridad, adicionales a las destinadas para la explotación minera.

Respecto al PAMA y EIA, debe tenerse en cuenta lo siguiente:

Las empresas que se dedican a la actividad minera, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 9º del Reglamento para la protección ambiental en la actividad minero –

metalúrgica, aprobado mediante Decreto Supremo N° 016-93-EM, tienen la obligación de presentar a la Dirección General de Minería (DGM) un PAMA con la finalidad de indicar los procedimientos de ejecución, de inversiones, de monitoreo y control de efluentes y, de ocupar áreas protegidas, las labores de restauración de las zonas de trabajo. Es decir, forma parte del PAMA también el proyecto mismo.

En el referido PAMA se recogieron, entre otros, los alcances de la actividad minera que se realiza en la Unidad Minera, los procedimientos de inversión y de ejecución, así como los principales efectos de la actividad minera en la Ciudad y las medidas que se tomarían a efectos de mantener la actividad minera y evitar daños ambientales y a la seguridad.

Dado que, el PAMA es de obligatorio cumplimiento para la empresa, los compromisos asumidos deben cumplirse.

Debe advertirse que el PAMA es un instrumento de gestión ambiental válido y vinculante desde la fecha de su emisión hasta el momento en que sean cumplidos todos los compromisos asumidos en el mismo; siendo que el EIA emitido con posterioridad responde a la exigencia de la normatividad que estuvo vigente, que permitía a las empresas mineras contar únicamente con el PAMA hasta la emisión del EIA que reflejaría el proyecto específico en cumplimiento de estudios ambientales anteriores y, además, el cumplimiento de nuevos lineamientos de acuerdo a la necesidad del proyecto minero.²⁷

En el EIA del Proyecto de “Ampliación del Tajo Abierto”, los desembolsos realizados por la empresa para la compra de inmuebles, terrenos y de los derechos que recaen sobre los mismos y de las demás actividades efectuadas con ocasión de la ejecución del proyecto, surgen como una medida necesaria para asegurar la explotación de mineral, entre mineral económico y marginal; independientemente de la necesidad de mantener la seguridad y la calidad de vida de la población procurando su traslado a

²⁷ Los PAMA son instrumentos de gestión ambiental al igual que los EIA. Los EIA fueron implementados a través del Código del Medio Ambiente y Recursos Naturales, a partir del año 1990 – y actualmente en la Ley General de Ambiente-; sin embargo, ello no implica que los PAMA como instrumentos ambientales hayan sido derogados ni que los emitidos válidamente (que cuentan con autorización administrativa sectorial), no sean exigibles ni vinculantes para las empresas ni muchos menos inoponibles al sector de control correspondiente o cualquier entidad estatal. Entonces, debe tenerse en cuenta que, los PAMA son instrumentos de aplicación para aquellas actividades que venían desarrollándose con anterioridad al Sistema de Evaluación de Impacto Ambiental (SEIA) que, actualmente, desarrolla el EIA, con el objeto de que se adecúen a las exigencias previstas por las normas vigentes.

zonas que no se encuentren alrededor del tajo, en cumplimiento de los compromisos asumidos en el PAMA.

Cabe mencionar que, la aprobación del PAMA y del EIA incide en los compromisos y obligaciones ante las autoridades ambientales, lo que no impide que la empresa continúe realizando actividades económicas, las mismas que, si generan el incumplimiento de obligaciones de carácter ambiental, serán susceptibles de ser sancionadas administrativamente. De ninguna forma estas obligaciones condicionan la aplicación de las normas tributarias limitando la aplicación de créditos o amortización de gastos o eventualmente el pago de los tributos que correspondan, de ser el caso.

Los documentos que sustentan estos desembolsos son:

- Escrituras Públicas, copias de las partidas electrónicas emitidas por Registros Públicos, del detalle de los inmuebles y terrenos adquiridos y de los derechos, entre otros documentos que acreditan que la empresa efectivamente incurrió en los diversos desembolsos para la compra de terrenos e inmuebles, los derechos que recaen sobre los mismos y demás actividades vinculadas, como la demolición de las estructuras.

La obtención de autorizaciones administrativas no condiciona la deducibilidad del gasto:

La SUNAT sostiene que los gastos de desarrollo incurridos no serían deducibles, debido a que, la empresa no contaba durante los ejercicios en el que hizo los desembolsos, con las autorizaciones correspondientes para cambiar el uso de los terrenos superficiales; dado que con posterioridad se emitió una Ordenanza Municipal que calificó a los terrenos donde se ubican las operaciones mineras, más el área que involucra el proyecto, como área minera industrial.

Al respecto, debemos resaltar que ni la LGM ni la LIR establecen como condición o requisito para la deducibilidad del gasto que las empresas mineras que incurran en los mismos tienen la obligación de contar con todas las autorizaciones administrativas correspondientes. Debe tenerse en consideración que, las obligaciones tributarias nacen independientemente del cumplimiento la formalidad requerida por otras entidades, salvo disposición legal expresa en sentido contrario.

Asimismo, a través del artículo 57° la LIR reconoce explícitamente que a efectos tributarios las operaciones se reconocen cuando se devenguen sin importar que

hayan pagado o no, es decir cuando nazca el derecho u obligación relativa a un hecho con implicancias tributarias, sin supeditar su ocurrencia (devengo) a la participación de un ente estatal o privado.

En consecuencia, la SUNAT estaría creando y exigiendo el cumplimiento de un requisito no contemplado legalmente, vulnerando así el principio de legalidad, reconocido en el inciso 1.1 de la Norma IV del Título Preliminar de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, que constituye el límite de toda actuación administrativa.

A entender de la SUNAT, los terrenos donde se ubican las operaciones mineras (no solo el área que involucra el proyecto) no contaban con la autorización correspondiente; por lo que, si seguimos la lógica del argumento expuesto por la SUNAT, ningún tipo de gasto de desarrollo que se haya incurrido en las zonas en donde actualmente se desarrollan las operaciones mineras podría haber sido deducido en el pasado y, bajo el mismo argumento, el impuesto a la renta pagado por la empresa en relación a las actividades que no contaban con autorización devendría en indebido y, por ende, debería ser devuelto. Debe tenerse presente que, la SUNAT es un órgano de administración de tributos y no tiene competencia para calificar o pronunciarse sobre aspectos que corresponden a otras administraciones.

La adquisición de los bienes de naturaleza tangible califica como gastos de desarrollo:

Los desembolsos realizados para la adquisición de inmuebles y terrenos sí califican como gasto de desarrollo. La SUNAT sostiene que los desembolsos realizados no califican como gastos de desarrollo, dado que, los inmuebles y terrenos adquiridos constituyen bienes del activo fijo, precisando que sólo los bienes intangibles y los servicios podrían calificar como gastos de desarrollo.

Al respecto, debemos indicar que la NIIF 6 – “Exploración y Evaluación de Recursos Minerales” establece el tratamiento para de las inversiones en actividades extractivas señalando lo siguiente:

- Párrafo 15: “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”. (NIIF 6, 2006)

- Párrafo16:“En la medida en que se consuma un activo tangible para desarrollar un activo intangible, el importe que refleje ese consumo será parte del costo del activo intangible”. (NIFF 6, 2006)

Si un activo tangible, como los inmuebles y terrenos, debe utilizarse para el desarrollo de un activo intangible, los costos incurridos en dicho activo deben formar parte del valor del activo intangible; pero ello, no significa que la naturaleza de los activos tangibles se vea modificada por dicha utilización, por el contrario, dichos bienes mantienen su naturaleza.

Caso distinto es aquél en el cual los inmuebles adquiridos sean utilizados a efecto de uso administrativo o como estructuras de inmuebles que son utilizados para plantas de beneficio o campamentos.

En este caso, los inmuebles no fueron adquiridos a efecto de ser utilizados como tales, sino por el área que ocupaban que forma parte de la ampliación del propio tajo, por lo que, además, fueron demolidos.

En consecuencia, la inversión en la adquisición de inmuebles y terrenos realizada por la empresa sí califica como gastos de desarrollo y la SUNAT debe reconocerlos como tales, así como también su amortización.

Reiteramos que, conforme el artículo 8° de la Ley General de Minería, en adelante “LGM”, el desarrollo es la actividad o conjunto de actividades que se realizan para hacer posible la explotación de minerales contenidos en un yacimiento minero, una vez que se ha identificado la existencia de los mismos en una etapa previa a su explotación.

En este sentido el referido artículo ha precisado que: “La exploración es la actividad minera tendente a demostrar las dimensiones, posición, características mineralógicas, reservas y valores de los yacimiento minerales. La explotación es la actividad de extracción de los minerales contenidos en un yacimiento. Desarrollo es la operación que se realiza para hacer posible la explotación del mineral contenido en un yacimiento.”

Cabe precisar que la norma no refiere que las mencionadas actividades: exploración, desarrollo y explotación, deban realizarse necesariamente de manera secuencial, sin posibilidad que pueda existir coincidencia en el tiempo respecto de cada una de ellas, por cuanto, esta situación dependerá de las características geográficas,

geológicas, técnicas de ingeniería, financieras, sociales y ambientales de cada proyecto específico y no de lo previsto en algún dispositivo legal en particular.²⁸

La actividad de desarrollo prepara al yacimiento para su explotación o etapa productiva, lo que significa que, según se trate de una mina subterránea o de un tajo abierto, como es el caso de la empresa, deberán efectuarse trabajos como: abrir socavones, pozos, galerías, chimeneas, remover material estéril, entre otros, necesarios para la explotación de la mina en las fases y etapas que el proyecto requiera, dependiendo de las circunstancias geográficas, técnicas, ambientales, financieras, que se hayan previsto.²⁹

A Manera de ejemplo adjuntamos en el siguiente cuadro donde el Ministerio de Energía y Minas, ha enumerado algunos conceptos como gastos desarrollos³⁰: Trincheras, Cruceros, Inclinados, Chimeneas, Ventanas, Galerías, Rampas, Piques, Sub Niveles, Tajeas, Perforaciones y/o Sondajes.

Figura: 2.6
Gastos de Desarrollo

²⁸ Es perfectamente posible que en un yacimiento minero exista mineral a flor de tierra y estudios que indiquen que es posible también la existencia de mineral por extraer en el subsuelo. En esta circunstancia es plausible que, se explote el mineral a flor de tierra y se realicen trabajos de exploración a fin de determinar la existencia de reservas, y una vez determinadas las mismas, se realicen las actividades de desarrollo que faciliten su extracción futura. Por lo tanto, no puede negarse que las actividades de exploración, desarrollo y explotación, si bien pueden ser secuenciales, también es posible que ante los requerimientos de un proyecto en especial coexistan de manera simultánea.

²⁹ “(...) se puede concluir que el desarrollo minero comprende las operaciones efectuadas antes de la explotación del yacimiento minero y que tienen por finalidad posibilitar y preparar el acceso al yacimiento minero y su producción, por lo tanto se establece que los gastos de desarrollo incluirán aquellos incurridos a fin de realizar tales actividades (remoción del material estéril, desencape, apertura de socavones, etc.) que posibilitarán la explotación de la reserva del mineral”

³⁰ Información extraída de la presentación de la Estadística Minera Mensual, que se presenta mensualmente al Ministerio de Energía y Minas; dicha declaración tiene carácter de Declaración Jurada.

Ministerio de Energía y Minas
 Dirección General de Minería
 Dirección de Promoción Minera

No. Expediente: 2704295
 Fecha Expediente: 10/05/2017
 Hora Expediente: 10:00:36

DECLARACIÓN ESTADÍSTICA MENSUAL - ABRIL 2017

[Regresar al Índice](#)

VOLCAN COMPAÑIA MINERA S.A.A.

UNIDAD : SAN CRISTOBAL
 CÓDIGO : 010002105U

5. ANEXO IV: CUMPLIMIENTO MENSUAL DEL PROGRAMA DE EXPLORACIÓN Y DESARROLLO

LABOR	EXPLORACIÓN		DESARROLLO		PREPARACIÓN		EXPLOTACIÓN	
	EJECUTADO MES (MT. LINEALES)	N° DE LABORES	EJECUTADO MES (MT. LINEALES)	N° DE LABORES	EJECUTADO MES (MT. LINEALES)	N° DE LABORES	EJECUTADO MES (TM)	N° DE LABORES
TRANCHEAS	0	0	-	-	-	-	-	-
CRUCEROS Y OBTURACIONES	0	0	28.3	1	-	-	-	-
INCLINADOS	0	0	0	0	-	-	-	-
CHIMENEAS	0	0	0	0	0	0	-	-
VENTANAS Y ESTOCADAS	0	0	224	18	72.2	5	-	-
GALERIAS	0	0	148.0	4	304.2	15	-	-
RAMPA	0	0	388.2	10	0	0	-	-
PIQUES	-	-	0	0	-	-	-	-
SUBNIVELES	-	-	-	-	0	0	-	-
TAJEDOS	-	-	-	-	-	-	83.200	83
PERFORACIONES Y SONDAJES	857	-	-	-	-	-	-	-

Fuente: Ministerio de Energía y Minas

Atendiendo a lo que señala la LGM y la jurisprudencia del Tribunal Fiscal, cabe destacar que, el desarrollo, la exploración y la explotación si bien son etapas distintas y en principio sucesivas, pueden verificarse y coexistir en un mismo Proyecto de manera simultánea.

Como se ha precisado, ello dependerá de la naturaleza de cada proyecto, de sus características geofísicas particulares, dimensiones y de aspectos técnicos previstos para su ejecución, el mismo que a su vez puede ejecutarse por fases o por etapas.

Cabe resaltar que en este caso el Programa de Adecuación y Manejo Ambiental - PAMA, aprobado por el Ministerio de Energía y Minas, a través de Resolución Directoral, el sector de actividad minera extractiva del Proyecto comprende el Tajo Abierto, y que está localizado justo en el centro de la ciudad.

Según lo señalado en el referido PAMA resultaba necesario para asegurar la continuidad de la actividad minera, la ejecución de una serie de actividades destinadas a la ampliación y la continuidad de la explotación del Tajo, siendo que, como parte de la preparación para continuar dicha labor, en la fase que está siendo observada, la empresa debía realizar una serie de actividades dentro del área de extensión del proyecto (adquisición de terrenos, inmuebles y trabajos de acondicionamiento: demolición, preparación de tierras entre otros).

Por consiguiente, conforme se puede advertir de las siguientes citas, extraídas del referido documento ambiental (PAMA) y del Estudio de Impacto Ambiental correspondiente al Proyecto era necesario para la empresa ejecutar las actividades mencionadas, en tanto por la localización del Tajo Abierto, ellas debían realizarse para continuar con su fase de expansión:

Texto extraído del PAMA:

“La ampliación del tajo afectaría además directamente 464 viviendas en los Asentamientos Humanos, alrededor del Tajo Abierto se ubican otros sectores que tiene aprox. 680 habitantes...” Texto extraído del Estudio de Impacto Ambiental del Proyecto de Ampliación del Tajo Abierto

El Plan de Compensación y de reposición por la ampliación del Tajo Abierto, implica un caso especial de reasentamiento urbano por haberse hecho en mutuo acuerdo entre el comprador y vendedor, es decir con el consentimiento fundado de las personas desplazadas tanto física como económica que afecta a la vivienda, el empleo y la actividad empresarial.

La empresa ha comprado las propiedades, según manifiesta en el documento alcanzado, para tal objeto el trato ha sido directamente con los propietarios y la empresa minera, estableciendo precios comerciales y por acuerdo mutuo se ha llevado el proceso de adquisición de predios, por lo que no se trata de un reasentamiento involuntario.

Evidentemente, toda la labor desplegada por la empresa para el desarrollo de la referida fase del proyecto minero dentro del Tajo Abierto, no puede como lo señala la SUNAT tratarse como gastos de explotación, en tanto tal y como se ha precisado ellos comprendieron desembolsos directamente relacionados con la preparación del yacimiento para su explotación, en su fase de expansión dentro del Tajo Abierto, por lo que, se debe reconocer a esta labor su naturaleza intrínseca de gastos de desarrollo.

En consecuencia, la Administración Tributaria no puede desconocer la esencia de los referidos gastos asemejándolos a desembolsos de otra índole, únicamente por el hecho que, otras áreas del Tajo han estado en etapa de explotación, por cuanto, como se ha mencionado estas etapas pueden coexistir en un mismo proyecto (exploración, desarrollo y explotación) sin que, necesariamente sean excluyentes entre sí o deban realizarse secuencialmente sin poder intersecar sus etapas en la ejecución del proyecto minero.

La empresa también ha incurrido en una serie de desembolsos en otras zonas del Tajo Abierto, relacionados con actividades de exploración (análisis, perforaciones entre otros sobre stock piles) siendo evidente que, como se infiere de la propia LGM, los costos de exploración, gastos de desarrollo y/o gastos de explotación no comprenden desembolsos que deban efectuarse necesariamente de manera sucesiva, sin posibilidad de realizar las actividades de manera simultánea, dado que, ello dependerá de la necesidad operativa de cada proyecto particular, de sus características técnicas intrínsecas, geográficas, geológicas, financieras, ambientales, entre otras, que son las que determinan en esencia la manera como las empresas deben llevar a cabo finalmente sus actividades operativas basadas en su libertad empresarial, aplicándose como consecuencia de estas actividades, el tratamiento tributario que corresponda a cada etapa.

El PAMA y el Estudio de Impacto Ambiental del Proyecto de Ampliación del Tajo Abierto, grafican plenamente que aquel ocupa prácticamente toda la ciudad, por lo que, es inequívoco que toda actividad de expansión que se realice sobre él, como la que comprende el proyecto, involucra la implementación de actividades de desarrollo sobre la misma ciudad y eventualmente de exploración. En este sentido, la adquisición de inmuebles, demolición de zonas urbanas entre otras labores necesarias para la ejecución del proyecto, se encuentran plenamente sustentadas técnica y jurídicamente por lo que, la Administración Tributaria no puede desconocer la situación particular del proyecto minero que desarrolla la empresa en la referida ciudad.

Posición de la SUNAT:

Respecto a los gastos de desarrollo incurridos por la empresa, la SUNAT observa dos conjuntos de gastos de desarrollo:

Gastos vinculados al Proyecto “Tajo Abierto”: Con ocasión del procedimiento de fiscalización, la empresa solicitó el reconocimiento de la deducción y amortización de los gastos de desarrollo incurridos vinculados a la compra de inmuebles, terrenos y los derechos que recaen sobre los mismos, ubicados en la ciudad de Cerro de Pasco, con ocasión de la implementación y ejecución del Proyecto “Tajo Abierto”; los cuales no son reconocidos como tales por la SUNAT, debido a que:

- a) Los gastos incurridos no calificarían como gastos de desarrollo ni serían necesarios, dado que no fueron utilizados para permitir el acceso al mineral para su explotación. Ello a pesar de que, tanto en el Programa de Adecuación y Manejo Ambiental (PAMA) como en el Estudio de Impacto Ambiental (EIA) del Proyecto “Tajo Abierto” (que desarrolla de manera específica los compromisos asumidos en el PAMA) se refleja la necesidad de incurrir en dichos gastos en los siguientes términos: “El proyecto tiene por objetivo principal, garantizar la continuidad de las operaciones de la UEA Cerro de Pasco (...)”. (Volcan Compañía Minera S.A.A.)
- b) Solo los bienes intangibles y los servicios podrían ser amortizados como gastos de desarrollo.
- c) La deducibilidad del gasto se encontraría condicionada a la obtención de autorizaciones administrativas.

Posición de la empresa:

Contrariamente a lo que sostiene la SUNAT, las deducciones realizadas por la empresa por concepto de gastos de desarrollo han sido efectuadas conforme a lo dispuesto por el artículo 75° de la LGM, en efecto:

Los desembolsos efectuados para la adquisición de terrenos, inmuebles y los derechos que recaen sobre ellos califican como gastos de desarrollo, al tener como finalidad la de posibilitar y preparar el acceso al yacimiento minero y su producción. Debe tenerse en consideración que, no sería posible explotar el mineral sin que previamente se haya habilitado el terreno superficial, por lo que, dichos desembolsos califican como gastos de desarrollo.

La amortización de los gastos de desarrollo efectuada por la empresa ha sido efectuada cumpliendo con lo dispuesto por el artículo 75° de la LGM.

Todo proyecto minero tiene un ciclo de vida, lo cual implica que, las empresas mineras antes de empezar a producir, realizan una serie de actividades que son propias de cada una de las etapas de dicho ciclo. Debe tenerse presente que en una misma concesión pueden verificarse las tres etapas del ciclo de actividades mineras, pudiendo desarrollarse un mismo proyecto en fases sucesivas o concurrentes verificándose actividades de exploración de desarrollo minero como de exploración, como efectivamente ha sucedido en la empresa.

Antes de referirnos a las observaciones realizadas por la SUNAT a los gastos de desarrollo incurridos con la empresa, corresponde analizar qué se entiende por la etapa de desarrollo y el tratamiento tributario y contable establecido para los desembolsos que realizan las empresas mineras en dicha etapa.

Etapa de desarrollo minero:

Luego de identificar la existencia del mineral y determinar la cantidad y calidad del mismo, se inicia la etapa de desarrollo, la cual tiene por finalidad desarrollar todas las actividades necesarias cuyos resultados permitan la posterior explotación del mineral.

Respecto a lo que debe entenderse por la actividad de “desarrollo” en minería, el artículo 8° de la LGM ha precisado que la misma es la operación que se realiza para hacer posible la explotación del mineral contenido en un yacimiento³¹. La etapa de desarrollo, implica una etapa intermedia entre la exploración, en la cual el titular de la actividad minera realiza una serie de actividades a efecto de determinar la existencia de mineral; y la explotación, en la cual la empresa empieza a generar ingresos producto de la venta y producción de mineral.

Al respecto, el Tribunal Fiscal en reiterada jurisprudencia, ha indicado que el desarrollo es la operación que se realiza para hacer posible la explotación del mineral contenido en un yacimiento, de esta manera la actividad de desarrollo prepara al yacimiento para su explotación, lo que significa que, según se trate de una mina subterránea o de un tajo abierto, tendrán que efectuarse trabajos tales como: abrir socavones, pozos, galerías, chimeneas, remover material estéril, entre otros, necesarios para la explotación. En tal sentido, “(...) se puede concluir que el desarrollo minero comprende las operaciones efectuadas antes de la explotación del yacimiento minero y que tienen por finalidad posibilitar y preparar el acceso al yacimiento minero y su producción, por lo tanto se establece que los gastos de desarrollo incluirán aquellos

³¹ Artículo 8° de la LGM: “La exploración es la actividad minera tendente a demostrar las dimensiones, posición, características mineralógicas, reservas y valores de los yacimiento minerales. La explotación es la actividad de extracción de los minerales contenidos en un yacimiento. Desarrollo es la operación que se realiza para hacer posible la explotación del mineral contenido en un yacimiento”

incurridos a fin de realizar tales actividades (remoción del material estéril, desencape, apertura de socavones, etc.) que posibilitarán la explotación de la reserva del mineral”³²

Los desembolsos que se pueden realizar durante la etapa bajo comentario no se limitan a los anteriormente mencionados, de manera que, cualquier desembolso en el que se incurra que tenga por finalidad el permitir la explotación del yacimiento, calificará como un gasto de desarrollo, conforme explicaremos a continuación.

Dicha norma precisa además que, el contribuyente que hubiera optado por uno de los sistemas de deducción al cierre del ejercicio en que se efectuaron dichos gastos, comunicará a la SUNAT al momento de presentar su Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta, el plazo en que realizará la amortización y el cálculo realizado, no pudiendo modificarlo respecto de los gastos de desarrollo de dicho ejercicio.

Observaciones realizadas por la SUNAT:

La SUNAT cuestiona el tratamiento como gastos de desarrollo de los siguientes desembolsos incurridos por la empresa:

- a) Gastos vinculados al Proyecto “Tajo Abierto”.- Respecto a los cuales ha efectuado el reparo por la “compra de inmuebles y terrenos en la ciudad de Cerro de Pasco”.
- b) Gastos de desarrollo que han sido amortizados por la empresa conforme al artículo 75° de la LGM.-

Consideramos que la SUNAT no ha aplicado el ordenamiento jurídico vigente al momento de emitir la Resolución de Determinación y además esboza una interpretación que no se encuentra sustentada en norma legal alguna sino en una calificación subjetiva. La SUNAT interpreta que la imputación de los gastos debe de realizarse de manera lineal y proporcional, debido a que lo “lógico y razonable”³³ sería utilizar una tasa proporcional. Como se puede advertir, dicha conclusión no se obtiene como consecuencia de una interpretación normativa, sino en aspectos de carácter subjetivo.

³² RTF N° 03113-1-2006.

³³ En la Resolución de Determinación la SUNAT ha señalado textualmente lo siguiente: “En cuanto al porcentaje de amortización, debemos señalar que esta debe hacerse en forma lineal o proporcional, no solo porque resulta lógico y razonable realizar de esa forma, sino porque ello se desprende así de la interpretación sistemática de las normas legales (...)”.

Compra de inmuebles y terrenos en Cerro de Pasco vinculados al Proyecto “Tajo Abierto”:

La mina ha atravesado por diversas etapas de exploración y desarrollo a través de varios proyectos y sub proyectos, con la finalidad de identificar mayores cúmulos de mineral que permitan su explotación económica.

La empresa ha venido desarrollando diversos proyectos vinculados a la ampliación del “Tajo Abierto”. Cabe indicar que, cada uno de dichos proyectos, de conformidad con las normas del sector, cuenta con un Programa de Adecuación y Manejo Ambiental y un Estudio de Impacto Ambiental, los cuales obligan a la empresa a realizar todas las actividades y compromisos que contienen.

Los desembolsos realizados por la empresa para la compra de inmuebles, terrenos y de los derechos que recaen sobre los mismos y de las demás actividades efectuadas con ocasión de la ejecución del proyecto, surgen como una medida necesaria para asegurar la explotación de 3.5 millones de toneladas de mineral, entre mineral económico y marginal; independientemente de la necesidad de mantener la seguridad y la calidad de vida de la población procurando su traslado a zonas que no se encuentren alrededor del tajo, en cumplimiento de los compromisos asumidos en el PAMA.

En tal sentido, el proyecto constituye la fase 4 del minado a tajo abierto, ubicada en el límite del tajo y el casco urbano del distrito dentro de la ciudad de Cerro de Pasco.

El objetivo de esta fase es el acondicionamiento del área de trabajo para permitir el inicio de minado y comprende básicamente la preparación del área de minado, la preparación del área de seguridad y la creación de un área verde.

En el caso particular del Tajo Abierto resulta importante resaltar que la Ciudad de Cerro de Pasco se encuentra prácticamente al borde del tajo, como puede apreciarse en las gráficas siguientes que han sido reproducidas a partir del EIA.

Por lo tanto, la ampliación del tajo implicaba no solo la adquisición de los terrenos aledaños, sino también de los inmuebles y derechos que pudieran existir sobre los mismos y el inicio de actividades de demolición de las edificaciones localizadas en el entorno. Asimismo, resultaba necesario por la cercanía con la ciudad y en cumplimiento de las diversas normas ambientales y de seguridad, implementar zonas con áreas verdes y de seguridad, adicionales a las destinadas para la explotación minera como se desprende del PAMA en el que se analizan los impactos de la actividad minera

que realiza la empresa en el área de influencia del proyecto (en el ambiente y en la población que vive en las zonas aledañas al tajo abierto)³⁴.

La empresa procedió a adquirir diversos inmuebles, a través de contratos de compraventa y contratos de transferencia de derechos de posesión, estableciéndose los precios comerciales por mutuo acuerdo entre las partes, habiendo la empresa incurrido en otros gastos vinculados a la preparación del terreno para la realización del proyecto, tales como: la demolición de los inmuebles, traslado del desmonte, desbroce, entre otros, como se puede observar en el detalle y documentación sustentatoria presentada durante el procedimiento de fiscalización.

Debe tenerse en consideración que, la necesidad de expandir el tajo para mantener la producción de la mina ha sido debidamente acreditada por la empresa durante la fiscalización. En efecto, durante el procedimiento de fiscalización se ha presentado diversa documentación e información que acredita dicha necesidad como el PAMA y EIA

Cabe mencionar que, el PAMA es un instrumento de gestión ambiental válido y vinculante desde la fecha de su emisión hasta el momento en que sean cumplidos todos los compromisos asumidos en el mismo; siendo que el EIA emitido y aprobado con posterioridad responde a la exigencia de la normatividad que estuvo vigente, que permitía a las empresas mineras contar únicamente con el PAMA hasta la emisión del EIA que reflejaría el proyecto específico en cumplimiento de estudios ambientales anteriores y, además, el cumplimiento de nuevos lineamientos de acuerdo a la necesidad del proyecto minero³⁵.

³⁴ En la pág. 9 del PAMA se señala lo siguiente: *“El Tajo Abierto por el tipo de explotación minera presenta problemas de inestabilidad física, polvos, ruidos, vibraciones, en el área emplazada ha modificado el paisaje natural con eliminación de vegetación propia de los ecosistemas de puna. Constituye un grave problema de seguridad para la población asentada en sus alrededores a pesar de las medidas de prevención tomadas por la Empresa. Como Plan de Contingencia se tiene programado (...) construcción de un cerco perimetral (...)”*

³⁵ Cabe precisar que, los PAMA son instrumentos de gestión ambiental al igual que los EIA. Los EIA fueron implementados a través del Código del Medio Ambiente y Recursos Naturales, a partir del año 1990 – y actualmente en la Ley General de Ambiente-; sin embargo, ello no implica que los PAMA como instrumentos ambientales hayan sido derogados ni que los emitidos válidamente (que cuentan con autorización administrativa sectorial), no sean exigibles ni vinculantes para las empresas ni muchos menos inoponibles al sector de control correspondiente o cualquier entidad estatal. Entonces, debe tenerse en cuenta que, los PAMA son instrumentos de aplicación para aquellas actividades que venían desarrollándose con anterioridad al Sistema de Evaluación de Impacto Ambiental (SEIA) que, actualmente, desarrolla el EIA, con el objeto de que se adecúen a las exigencias previstas por las normas vigentes.

Etapa de ejecución del proyecto.- La empresa también ha presentado a la SUNAT los siguientes documentos directamente vinculados al Proyecto de “Ampliación del Tajo Abierto”:

- a) Convenio de Concertación para el Desarrollo Urbano-Ambiental y Minero, suscrito con la Municipalidad Provincial, que reconoció la necesidad de las inversiones y aprobó la incorporación del Proyecto “Ampliación del Tajo Abierto” al Plan de Desarrollo Urbano de la ciudad de Cerro de Pasco, que fue aprobado posteriormente mediante la Ordenanza Municipal, que efectivamente consideró al proyecto como parte integrante del Tajo Abierto.
- b) Escrituras Públicas, copias de las partidas electrónicas emitidas por Registros Públicos, del detalle de los inmuebles y terrenos adquiridos y de los derechos, entre otros documentos que acreditan que la empresa efectivamente incurrió en los diversos desembolsos para la compra de terrenos e inmuebles, los derechos que recaen sobre los mismos y demás actividades vinculadas, como la demolición de las estructuras.
- c) La empresa ofreció como medio probatorio la visita inspectiva de los funcionarios de SUNAT al Tajo Abierto a efecto que pudieran apreciar la geografía de la unidad minera y corroborar físicamente la necesidad de implementar el Plan L para el mantenimiento de la fuente productora de renta a través de la explotación de concentrados, así como también la necesidad de adquirir los diversos terrenos e inmuebles al estar ubicada la Ciudad de Cerro de Pasco al borde del tajo. No obstante ello, este medio probatorio fue rechazado por la SUNAT.

SUNAT ha cuestionado su reconocimiento como tales en base a los siguientes argumentos:

La SUNAT señala que los “(...) desembolsos no son operaciones que permitan el acceso al mineral para su explotación, sino que son inversiones necesarias, que incluso pueden posibilitar exploraciones, para implementar una zona de seguridad y un área verde, entre otras obras e instalaciones exigidas o no por las normas de minería, todo lo cual no califica como gasto de desarrollo, calificando estrictamente como desembolsos en la adquisición de terrenos. En otras palabras, la SUNAT sostiene que los diversos gastos incurridos por la empresa vinculados al proyecto no constituyen

gastos de desarrollo, dado que se tratarían de desembolsos para la adquisición de terrenos e inmuebles que podrían posibilitar:

- (i) exploraciones e involucrar la implementación de una zona de seguridad y un área verde, entre otras obras; o
- (ii) instalaciones que podrían o no ser exigidas por las normas de minería, emitiendo nuevamente conclusiones que inciden en decisiones empresariales y aspectos técnicos propios de la actividad minera.

Al respecto, debemos indicar que las inversiones realizadas por la empresa vinculadas al proyecto, fueron aplicadas a operaciones que tenían por finalidad posibilitar y preparar el acceso al yacimiento minero y su producción, contrariamente a lo que sostiene la SUNAT y, por tanto, califican como gastos de desarrollo. Debe tenerse en consideración que, no sería posible explotar el mineral sin que previamente se haya habilitado el terreno, sobre todo en lo que concierne a un proyecto de mina a tajo abierto, aspecto que no se ha considerado en el proceso de fiscalización pese a la abundante documentación aportada, lo que supuso la adquisición de los inmuebles y de los diversos derechos que existían sobre los mismos y la realización de diversas actividades para que se encuentren aptos para la explotación minera.

Asimismo, debe tenerse en cuenta que, para poder prolongar la vida útil de una mina a tajo abierto, debe expandirse la amplitud del tajo, lo que implica tener derechos sobre las áreas contiguas, esto es, adquiriendo los terrenos aledaños a éste, contar con servidumbres sobre las áreas que se requieran, así como demoler, de ser el caso, las infraestructuras que pudieran estar en ellos, entre otras actividades. En el caso específico de la empresa, se realizaron las actividades necesarias para permitir la explotación y extracción de aproximadamente 3.5 millones de toneladas de mineral, entre mineral económico y marginal.

En este sentido, en el caso específico del proyecto, que forma parte del Tajo Abierto, en la que se realizaron una serie de desembolsos por concepto de gastos de desarrollo, debe advertirse que la referida fase, al encontrarse el tajo justo en el límite de la ciudad de Cerro de Pasco, comprendió la adquisición de viviendas y terrenos adyacentes que se tuvieron que acondicionar para la continuidad del proyecto a efectos de poner la referida zona en condiciones para su explotación.

Debe tenerse en cuenta que, los compromisos de obligatorio cumplimiento asumidos en el PAMA y en el EIA por la empresa, que tienen por finalidad evitar impactos significativos en la población forman parte del proyecto y, en consecuencia, los gastos de desarrollo bajo comentario comprenden a todos los desembolsos efectuados con la finalidad de implementar dicho proyecto, es decir, en el área de minado, en el área de seguridad y en el área verde.

En efecto, los gastos de desarrollo que desconoce la SUNAT comprenden también los desembolsos efectuados para el área de seguridad y el área verde que forman parte del proyecto, ello debido a que, en atención a lo dispuesto en los artículos 25^{o36}, 26^{o37}, 46^o y siguientes³⁸ de la Ley General del Ambiente, Ley N° 28611, y en el artículo 2° del Decreto Supremo N° 028-2008-EM³⁹, el titular minero debe evaluar e implementar acciones para prevenir y mitigar los efectos directos o indirectos previsibles de la actividad a realizar en el área de influencia del Proyecto; la cual, en las actividades mineras, está constituida por aquélla que se determine en el EIA.

En el EIA del Proyecto se estableció que el área de influencia estaría conformada “(...) por todas aquellas poblaciones urbanas, sub urbanas y comunidades que se encuentran involucrados directa o de manera indirecta con las diferentes actividades del proyecto”⁴⁰, la cual, como se señala en el PAMA enfrenta un grave problema de seguridad⁴¹; así como también el medio ambiente en el que se

³⁶ Ley General del Ambiente: “Artículo 25.- De los Estudios de Impacto Ambiental.- Los Estudios de Impacto Ambiental - EIA son instrumentos de gestión que contienen una descripción de la actividad propuesta y de los efectos directos o indirectos previsibles de dicha actividad en el medio ambiente físico y social, a corto y largo plazo, así como la evaluación técnica de los mismos. Deben indicar las medidas necesarias para evitar o reducir el daño a niveles tolerables e incluirá un breve resumen del estudio para efectos de su publicidad. La ley de la materia señala los demás requisitos que deban contener los EIA”

³⁷ Ley General del Ambiente, artículo 26°: “La autoridad ambiental competente puede establecer y aprobar Programas de Adecuación y Manejo Ambiental - PAMA, para facilitar la adecuación de una actividad económica a obligaciones ambientales nuevas, debiendo asegurar su debido cumplimiento en plazos que establezcan las respectivas normas, a través de objetivos de desempeño ambiental explícitos, metas y un cronograma de avance de cumplimiento, así como las medidas de prevención, control, mitigación, recuperación y eventual compensación que corresponda”

³⁸ Referidos al derecho de participación ciudadana en los proyectos que tienen impacto sobre el ambiente y la población.

³⁹ Reglamento de Participación Ciudadana en el Subsector Minero: “Artículo 2.1. Área de Influencia.- Espacio geográfico sobre el que las actividades mineras ejercen algún tipo de impacto ambiental y social. El área de influencia para efectos del desarrollo de actividades mineras está constituida por aquella que se determine sustentadamente en el estudio ambiental respectivo”.

⁴⁰ EIA.

⁴¹ Pág. ii del PAMA: “El Tajo Abierto por el tipo de explotación minera (...) constituye un grave problema de seguridad para la población asentada en sus alrededores (...)”

desenvuelve, por lo que, a través del PAMA y el EIA se han establecido acciones para mitigar y prevenir el deterioro ambiental causado por las operaciones mineras⁴².

En tal sentido, dado que, como se ha podido observar de los gráficos y planos presentados, la Ciudad de Cerro de Pasco se encuentra prácticamente al borde del tajo, la empresa ha tenido que implementar dichas zonas de seguridad y verdes para evitar impactos significativos en el área de influencia del Proyecto, cumpliendo así la normativa ambiental y de seguridad.

Como puede apreciarse, toda la labor desplegada por la empresa para el desarrollo de la referida fase del proyecto minero dentro del Tajo Abierto, comprendió la ejecución de desembolsos directamente relacionados con la preparación del yacimiento para su explotación, en su fase de expansión dentro del Tajo Abierto, por lo que, se debe reconocer a esta labor, su naturaleza intrínseca de gastos de desarrollo.

En consecuencia, la Administración Tributaria no puede desconocer la esencia de los referidos gastos asemejándolos a desembolsos de otra índole, únicamente por el hecho que, otras áreas del Tajo se encontraban en etapa de explotación, por cuanto, como se ha mencionado, estas etapas pueden coexistir en un mismo proyecto (exploración, desarrollo y explotación) sin que, necesariamente sean excluyentes entre sí o deban realizarse secuencialmente sin poder intersecar sus etapas en la ejecución del proyecto minero.

Cabe notar igualmente que, como ha podido advertir por la Administración Tributaria, la empresa también ha incurrido en una serie de desembolsos en otras zonas del Tajo, relacionados con actividades de exploración (análisis, perforaciones entre otros sobre stock piles), aplicándose como consecuencia de estas actividades, el tratamiento tributario que correspondía a cada etapa.

Para la SUNAT, los desembolsos efectuados para adquirir los inmuebles, terrenos y los derechos que recaen sobre los mismos “(...) no podrían calificar como gastos de desarrollo, al tratarse de bienes de naturaleza tangible, calificando en su lugar como activo fijo⁴³ (...)”.- Desde el inicio del procedimiento de fiscalización, la SUNAT ha venido sosteniendo que los desembolsos realizados no califican como gastos de

⁴² EIA: “(...) los cambios serán experimentados en las familias ubicadas en las calles vecinas, tanto a nivel cotidiano como a nivel productivo, particularmente en la etapa de construcción”.

Respecto al daño medioambiental cfr. pág. 2 del PAMA y págs. 40 y ss. del EIA.

⁴³ Resolución de Determinación

desarrollo, dado que, los inmuebles y terrenos adquiridos constituyen bienes del activo fijo, precisando que sólo los bienes intangibles y los servicios podrían calificar como gastos de desarrollo.

En otras palabras, si un activo tangible, como los inmuebles y terrenos, debe utilizarse para el desarrollo de un activo intangible, los costos incurridos en dicho activo deben formar parte del valor del activo intangible; pero ello, no significa que la naturaleza de los activos tangibles se vea modificada por dicha utilización, por el contrario, dichos bienes mantienen su naturaleza en cuanto a su tratamiento contable, sin que ello implique que se desconozca que formen parte del importe amortizable vinculado al proyecto minero.

La SUNAT considera que, los bienes y derechos adquiridos por la empresa, además de ser bienes de naturaleza tangible son “(...) reconocidas así de manera pública, inscritas en registros públicos, sobre las cuales el contribuyente puede disponer, usar, vender, en el presente o futuro”.- La Administración Tributaria pretende reforzar sus argumentos precisando que la materialidad de los inmuebles y terrenos adquiridos se encontraba reconocida en registros públicos y que, como consecuencia de esta inscripción, nuestra empresa podía disponer de los bienes.

Al respecto, cabe mencionar que, la inscripción de los diversos derechos adquiridos sobre los inmuebles se produjo como parte de la secuencia seguida por la empresa para asegurar la eventual explotación de los minerales y no con la finalidad de disponer los bienes.

Debe tenerse en cuenta que, al encontrarse la ciudad de Cerro de Pasco al borde del tajo abierto, cualquier expansión del mismo supone realizar una serie de coordinaciones previas a efectos de evitar no sólo daños personales y materiales, sino cualquier tipo de conflicto social con los pobladores de la referida ciudad.

Es por ello que, como parte del desarrollo del proyecto, la empresa adquirió los terrenos, inmuebles y los derechos sobre éstos a los pobladores de la ciudad de Cerro de Pasco ubicados sobre la zona de las concesiones mineras y a gestionar la implementación del mismo con las autoridades competentes.

Asimismo, todo derecho vinculado a la propiedad independientemente se realicen actividades extractivas en el mismo, es susceptible de ser inscrito, lo que no enerva el tratamiento o uso que se le otorgue al mismo.

En tal sentido, la inscripción en Registros Públicos de los terrenos, inmuebles y los derechos que recaen sobre éstos no ha sido realizada con la finalidad de disponer de los mismos, sino que, como hemos señalado, ello se efectuó con el propósito de habilitar la zona del proyecto, como parte de una secuencia de eventos que tenían por finalidad evitar cualquier conflicto social y también legal con los pobladores de la ciudad de Cerro de Pasco.

La SUNAT sostiene que los gastos de desarrollo incurridos no serían deducibles, debido a que, la empresa no contaba durante esos ejercicios (2006 al 2008) con las autorizaciones correspondientes para cambiar el uso de los terrenos superficiales; dado que, recién con fecha 3 de octubre de 2009, una Ordenanza Municipal calificó a los terrenos donde se ubican las operaciones mineras, más el área que involucra el proyecto, como área minera industrial.

Al respecto, debemos resaltar que ni la LGM ni la LIR establece como condición o requisito para la deducibilidad del gasto o el reconocimiento del ingreso que las empresas que incurran en los mismos tienen la obligación de contar con todas las autorizaciones administrativas correspondientes. Debe tenerse en consideración que, las obligaciones tributarias nacen independientemente del cumplimiento la formalidad requerida por otras entidades, salvo disposición legal expresa en sentido contrario.

Asimismo, a través del artículo 57°, la LIR reconoce explícitamente que a efectos tributarios los efectos de las operaciones realizadas por los contribuyentes se reconocen cuando se devenguen sin importar que se hayan pagado o no, es decir cuando nazca el derecho (como ingreso) u obligación (como gasto) relativo a un hecho con implicancias tributarias, sin supeditar su ocurrencia – devengo - a la participación de un ente estatal o privado. La LGM como las demás normas que regulan las actividades extractivas, tampoco contienen una limitación en este sentido, debiendo reconocerse el impacto tributario de las operaciones que se realicen independientemente que se cuenten con autorizaciones o permisos administrativos o la situación específica de cada contribuyente, como puede ocurrir con una sociedad que deviene en irregular, o se encuentra no habida frente a SUNAT.

En consecuencia, la SUNAT estaría creando y exigiendo el cumplimiento de un requisito no contemplado legalmente, vulnerando así el Principio de Legalidad, reconocido en el inciso 1.1 de la Norma IV del Título Preliminar de la LPAG, que

constituye el límite de toda actuación administrativa. Debe tenerse presente que, la SUNAT es un órgano de administración de tributos y no tiene competencia para calificar o pronunciarse sobre aspectos que corresponden a otras administraciones.

Como hemos señalado anteriormente, los terrenos, inmuebles y derechos que recaen sobre éstos se encuentran ubicados sobre las concesiones mineras de titularidad de la empresa. En tal sentido, si la zona ya había sido reconocida como susceptible de actividad minera, la obtención de las autorizaciones para el uso de los terrenos superficiales deviene en una simple formalidad que no puede supeditar el desarrollo de la actividad minera. Debe tenerse en cuenta que, de conformidad con el artículo 14° de la LGM, cuando se establecen concesiones en zonas de áreas urbanas o de expansión urbana se otorga el título de la concesión previo acuerdo autoritativo del respectivo Consejo Provincial.

Al ser la empresa titular tanto de las concesiones mineras y de los terrenos superficiales, contaba con los derechos suficientes para destinar dicha zona al desarrollo del Proyecto, para asegurar la futura explotación de los yacimientos encontrados. Y, en consecuencia, los gastos incurridos en la etapa de desarrollo minero en las concesiones de su titularidad, califican como gastos de desarrollo cuya deducción y amortización debe ser reconocida por la SUNAT.

La SUNAT sostiene que no serían deducibles los gastos de desarrollo bajo análisis, dado que, la empresa no contaba con el EIA aprobado que posibilitara la explotación del yacimiento, pues recién mediante Resolución Directoral N° 021-2011-MEM-AAM del 18 de enero de 2011 ⁴⁴ fue aprobado. Como hemos mencionado anteriormente, el único instrumento ambiental de obligatorio cumplimiento para la empresa hasta antes de la emisión del EIA ⁴⁵ era el PAMA. En el cual se asumieron diversos compromisos que han venido implementándose; de manera que, algunos de ellos, han sido desarrollados como proyectos específicos, como es el caso del Proyecto “Ampliación del Tajo Abierto”.

Debemos señalar nuevamente que, el PAMA es un instrumento de gestión ambiental válido y vinculante desde la fecha de su emisión hasta el momento en que

⁴⁴ Resolución de Determinación

⁴⁵ Una vez emitido el EIA, LA EMPRESA no puede desconocer o no cumplir con los compromisos asumidos en el PAMA, por el contrario, una vez que ambos instrumentos ambientales han sido emitidos, la empresa tiene la obligación de cumplir ambos.

sean cumplidos todos los compromisos asumidos en el mismo; siendo que el EIA emitido con posterioridad responde a la exigencia de la normatividad que estuvo vigente, que permitía a las empresas mineras contar únicamente con el PAMA hasta la emisión del EIA que reflejaría el proyecto específico en cumplimiento de estudios ambientales anteriores y, además, el cumplimiento de nuevos lineamientos de acuerdo a la necesidad del proyecto minero. En tal sentido, la empresa sí contaba con un instrumento ambiental válido emitido conforme a Ley, que sustenta la implementación del proyecto.

El artículo 61° del Código Tributario establece que la “determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario está sujeta a fiscalización o verificación por la Administración Tributaria, la que podrá modificarla cuando constate la omisión o inexactitud en la información proporcionada, emitiendo la Resolución de Determinación, Orden de Pago o Resolución de Multa”.

Nótese que el Código Tributario no dispone que la Administración Tributaria, en base a sus facultades de verificación y de fiscalización, solo pueda determinar omisiones, por el contrario, refiere también que podrá modificarla cuando constate la existencia de inexactitudes.

Por su parte, respecto a la fiscalización, el Tribunal Fiscal a través de la RTF N° 4555-2-2002 ha señalado que la fiscalización es un procedimiento, cuya finalidad es la determinación de la obligación tributaria, la que se traduce en el valor respectivo, de determinarse crédito o deuda tributaria.

El Tribunal Fiscal ha reconocido que como consecuencia de un procedimiento de fiscalización la SUNAT puede determinar un crédito a favor del contribuyente.

Adicionalmente a ello, debe tenerse en cuenta que, durante el procedimiento de fiscalización, en aplicación al principio de verdad material, reconocido en la Norma IV del Título Preliminar de la LPAG, la SUNAT tiene la obligación de verificar plenamente los hechos que sirven de motivo a sus decisiones, para lo cual deberá adoptar todas las medidas probatorias necesarias autorizadas por la ley, aun cuando no hayan sido propuestas por los administrados o hayan acordado eximirse de ellas. Esto supone un deber de verificación por parte de la Administración del íntegro de la documentación presentada, debiendo ser valorada de manera integral y partiendo de la naturaleza de las operaciones comerciales que realiza la empresa. No pudiendo la

SUNAT, en consecuencia, al contar con documentación suficiente, desconocer la verdadera naturaleza de las operaciones realizadas por la empresa y no reconocerlas como gastos de desarrollo.



CAPÍTULO III: COMENTARIOS Y CONCLUSIONES

SOBRE LOS GASTOS DE DESARROLLO

3.1 Comentarios y/o Conclusiones:

Teorías de interpretaciones posibles, respecto de la amortización de los Gastos de Desarrollo, que se desprenden de lo normado en el artículo 75 de la LGM:

- Respecto de la amortización de los Gastos de Desarrollo mineros, basándonos en:

El Criterio de Especialidad, que establece que una Ley Especial debe prevalecer ante una Ley General, que cuando exista incompatibilidad entre normas, debe prevalecer aquella que tenga ámbito de regulación más restringido, es así que la misma LIR de acuerdo al artículo 37 inciso o) nos señala que tratándose de Gastos de Exploración, Preparación y Desarrollo incurridos por los titulares de la actividad minera, estos pueden ser deducidos en el periodo en que se incurren o ser amortizados conforme a los términos y condiciones establecidos en la LGM.

Por su parte el artículo 75 de LGM indica que, 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 incurren o amortizarse en dicho ejercicio y en los siguientes hasta un máximo de dos adicionales.

Como se puede observar la norma contenida en la LGM no establece límites al importe de la deducción, ni tasas máximas o mínimas de amortización, ni algún otro procedimiento especial de amortización de estos gastos, indicando únicamente que dicha amortización puede realizarse hasta un plazo de 3 años, como plazo máximo.

Hemos citado en el desarrollo de este tema lo indicado por Juan Carlos Zegarra Vilchez respecto del Principio de Especialidad en las normas tributarias y enfatizamos lo expuesto por él en que “en las leyes sectoriales

de la inversión en la Amazonía, se privilegian el territorio. En las normas sectoriales mineras (otro conjunto normativo) se privilegia la actividad” (p.133).

De lo expuesto, podemos concluir que el inversionista minero tiene una realidad distinta, por lo que, basándose en las normas antes citadas, puede elegir los porcentajes de amortización dentro del plazo máximo establecido por la LGM,

La posición tomada por la SUNAT, es que la amortización debe efectuarse en forma lineal o proporcional, pues indica que si el contribuyente optó por amortizar los gastos de desarrollo en dos años adicionales a aquel en el cual incurrió en los mismos, tendría obligatoriamente que amortizar para fines tributarios a razón de 33.33% en cada uno de esos tres ejercicios, ya que es lo “lógico y razonable”. Sostenemos que esta interpretación no se sustenta en la interpretación de la norma, sino en un razonamiento de carácter subjetivo.

El Principio de legalidad,

Ninguna norma tributaria ha establecido que la tasa de amortización tributaria de los gastos de desarrollo debe ser determinada a razón de una tasa lineal o proporcional, cuando el legislador ha decidido limitar o condicionar las deducciones tributarias siempre las ha establecido de manera expresa, señalamos las siguientes disposiciones:

Artículo 44° g) de la LIR: “La amortización de llaves, marcas, patentes, procedimientos de fabricación, juanillos y otros activos intangibles similares. Sin embargo, el precio pagado por activos intangibles de duración limitada, a opción del contribuyente, podrá ser considerado como gasto y aplicado a los resultados del negocio en un solo ejercicio o amortizarse proporcionalmente en el plazo de diez (10) años”.

Artículo 39° de la LIR: “Los edificios y construcciones se depreciarán a razón del cinco por ciento (5%) anual.”

Artículo 75° de LGM (primer párrafo).- “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”.

Por lo tanto consideramos que sostener que los contribuyentes se encuentran obligados a aplicar una amortización lineal y proporcional constituiría una vulneración al principio de legalidad, puesto que se estaría creando un requisito o una condición adicional no contemplada en la norma legal o reglamentaria alguna, únicamente con el propósito de cuestionar la imputación al gasto del ejercicio fiscalizado.

El argumento *a fortiori*,

Jaime Cárdenas Gracia (2015) nos expone lo siguiente en Los Argumentos Jurídicos y falacias:

En el argumento *a fortiori* se aduce que los motivos que hayan inspirado determinada disposición legal se deben dar, de manera más evidente que en la hipótesis del legislador, en aquella otra que el legislador no previó. De otra forma, el argumento *a fortiori* requiere de un precepto en el que se prevé una consecuencia jurídica para un supuesto de hecho, y, por otro lado, la de un supuesto de hecho distinto que no ha sido previsto por el legislador o autor de la norma, pero semejante al previsto, por lo que se debe aplicar la misma consecuencia jurídica por merecerlo “con mayor razón” (p.172).

Luis Javier Fernández Abad, Raúl Estremera Cebrián (2011), explicando las características del argumento a fortiori:

En el argumento a fortiori encontramos tres características. La primera de ellas es una condición previa para su utilización, y en el silencio del legislador sobre la hipótesis dudosa. La segunda consiste en entenderlo como un método para llenar lagunas legales; esto es, un instrumento de interpretación extensiva o analógica, aunque a diferencia del analógico no se funda en la semejanza sino en el merecimiento. Finalmente, la tercera de las características se basa en la mayor razón y en la presunta voluntad del legislador; esto es una voluntad implícita del legislador, que toma en cuenta todas las hipótesis que merezcan con mayor razón lo que se presume tuvo en cuenta para no incluir ciertas hipótesis en la previsión normativa. (p.173)

Según este argumento consideramos que si la norma permite considerar como gasto del ejercicio el 100% de lo incurrido en un solo año, con mayor razón consideró que se puede diferir hasta un límite de tres años, dejando en libertad poder amortizar en dichos periodos, fijando el plazo en el que se pueda ejecutar, a libre disposición del contribuyente.

Considerando que cada empresa minera tiene una realidad diferente, la cual debe ser evaluada en cada caso, facultando al titular de la actividad minera a *decidir respecto del sistema de amortización que considere más adecuado a su realidad económica, según la realidad de su proyecto, resultando ajustado a derecho que la amortización aplicable a cada ejercicio en el que se incurrió en gastos de desarrollo se realice en porcentajes distintos (por ejemplo en un año 100% o en el año 1 al 20%, en el año 2 al 10% en el año 3 al 70%, siempre que se realice en el plazo máximo de tres años desde que se generaron dichos gastos.

Debemos tener presente que según la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, en vía de interpretación no podrá extenderse las disposiciones tributarias a supuestos distintos de los señalados en la Ley,

Por lo expuesto y en consecuencia no resulta válido interpretar como lo hace SUNAT, que la amortización de los gastos de desarrollo se debe realizar de manera lineal y proporcional a razón del 33.33% por cada año, tratando de forzar la interpretación una tasa de amortización en el artículo 75 de la LGM.

Descripción de los gastos de desarrollo, conceptos que los comprenden según el artículo 8 de la LGM.

- Inversión en la compra de inmuebles al borde de un tajo abierto:

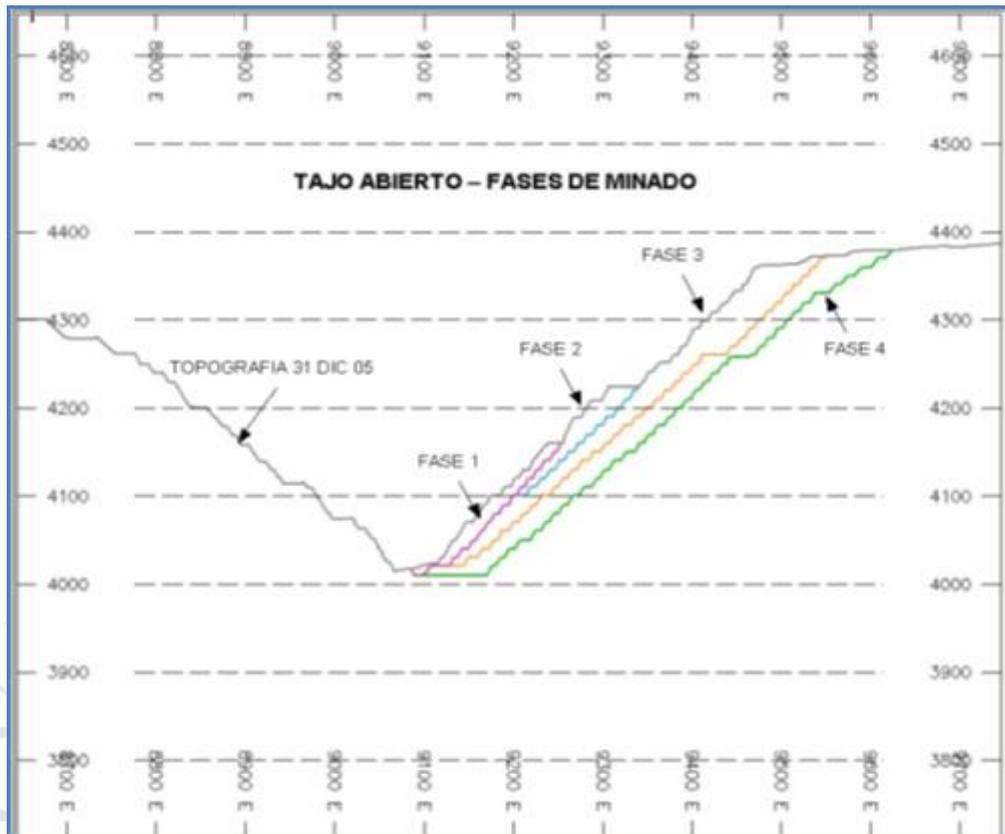
Artículo 8° de la LGM: “La exploración es la actividad minera tendente a demostrar las dimensiones, posición, características mineralógicas, reservas y valores de los yacimiento minerales. La explotación es la actividad de extracción de los minerales contenidos en un yacimiento.

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

La SUNAT sostiene que los desembolsos realizados no califican como gastos de desarrollo, dado que, los inmuebles y terrenos adquiridos constituyen bienes del activo fijo, precisando que sólo los bienes intangibles y los servicios podrían calificar como gastos de desarrollo.

El caso que exponemos se refiere a los desembolsos incurridos por una empresa minera para la adquisición de viviendas que se encuentran al borde de un tajo abierto, con la finalidad de ampliar sus operaciones mineras en la ciudad de Cerro de Pasco, de esta manera garantizar la continuidad de sus operaciones.

La adquisición de los inmuebles al borde del tajo abierto, tenía como finalidad el posibilitar y preparar el acceso al cuerpo mineralizado, reserva mineral que ya se había cuantificado en la etapa de exploración.



Fuente: Volcan Compañía Minera S.A.A.

Base contable: NIC 16, NIC 38 y Marco Conceptual:

Para contabilizar los gastos de desarrollo, no existe norma específica, es por ello que las empresas mineras suelen contabilizar los gastos de desarrollo como activos intangibles y amortizarlos de acuerdo a la vida útil de la mina o llevarlos al costo de producción en un solo ejercicio, no obstante se puede utilizar las NIC 16, NIC 38 y el Marco Conceptual, en lo que sea aplicable.

Estos desembolsos ocurren cuando ya se ha determinado la factibilidad técnica y la viabilidad comercial de la extracción de un recurso mineral.

Si una entidad identifica una fase de desarrollo una vez las actividades de exploración y evaluación han concluido, entonces se puede identificar un activo intangible y demostrar que dicho activo generará beneficios económicos futuros probables. En la medida que la entidad incurra en desembolsos cuya naturaleza sea

de desarrollo, es adecuado capitalizar dichos desembolsos como un activo intangible, tal cual lo indica la NIC 38 en su párrafo 21.

Si los activos tangibles, como los inmuebles y terrenos deben utilizarse para el desarrollo de un activo intangible (por ejemplo desarrollo minero), los costos incurridos en dicho activo deben formar parte del valor del intangible, pero ello no significa que la naturaleza de los activos tangibles (inmuebles y terrenos) se vea modificada por dicha utilización, por el contrario, dichos bienes mantienen su naturaleza en cuanto a su tratamiento contable, sin que ello implique que se desconozca que forman parte del importe amortizable vinculado al proyecto minero. Párrafo 16, NIIF 6.

Base técnica

En las minas de producción a tajo abierto, al igual que en las de explotación subterránea, es necesario realizar trabajos de exploración y desarrollo para encontrar nuevas reservas y mantener o alargar la vida útil de la mina e ir desarrollando el yacimiento para su posterior explotación.

El caso planteado es una mina a tajo abierto que se encuentra en explotación en tres fases del tajo, cada una de ellas han comprendido las fases de exploración, desarrollo y explotación.

Se han efectuado las actividades de exploración para una fase 4, encontrándose que existen cuerpos mineralizados con contenidos y leyes comerciales.

Para poder desarrollar esta fase 4, es necesario empezar a desbrozar desde la superficie del tajo y mantener la inclinación técnica (talud)⁴⁶ que va a permitir estabilizar el desarrollo impidiendo derrumbes y facilitando el siguiente proceso que es el de la explotación.

En la superficie y límite del tajo se encuentra el casco urbano de la Ciudad de Cerro de Pasco y pobladores viviendo en esa zona. Siendo que estos inmuebles se

⁴⁶ Ingeniería de Minas, Joseph Alberto, Ángulos de talud en explotación a cielo abierto, pag.1: Sin duda uno de los parámetros geométricos más significativos en la explotación de un rajo son los ángulos de talud, ya que en la explotación misma una de las restricciones operacionales más relevantes es garantizar la estabilidad de cada uno de los sectores comprometidos, para lo cual se requiere mantener una geometría de diseño óptima, es decir que permita un máximo beneficio económico en función de un mínimo factor de riesgo de que ocurra algún siniestro geo mecánico.

encuentran dentro del área de extensión del proyecto, es necesaria su adquisición, pues deben ser demolidas y el terreno desbrozado para continuar con el proyecto.

Así mismo atendiendo a la obligación de cumplir con las normas de seguridad y medioambientales se tiene que demoler las viviendas que se encuentran cerca de la operación para la preparación del área de seguridad.

Las empresas mineras sustentan sus operaciones de gastos de desarrollo mediante sus planificaciones y el sustento real de los referidos gastos, por lo que la Administración Tributaria fiscaliza en base a información técnica y real que le proporcionen los contribuyentes, además del cumplimiento de las normas sectoriales vinculantes que se encuentran obligadas a cumplir.

Análisis legal tributario

Respecto de lo que debe entenderse por la actividad de “desarrollo” en la industria minera, el artículo 8 de la LGM señala que la misma es la operación que se realiza para hacer posible la explotación del mineral contenido en un yacimiento.

La etapa de desarrollo implica una etapa intermedia entre la exploración, en la cual el titular de la actividad minera realiza una serie de actividades a efecto de determinar la existencia de mineral; y la explotación, en la cual la empresa empieza a extraer el mineral para su posterior tratamiento y venta.

Para hacer posible este proyecto la empresa minera debe cumplir con obligaciones administrativas que emanan de las autoridades competentes, tal es el caso de Programa de Adecuación y Manejo Ambiental (PAMA) y que es aprobado por Resolución Directoral, en el cual se detallan los impactos ocasionados por las actividades mineras y los compromisos asumidos por la empresa para mitigarlos, pues el tajo abierto presenta problemas de inestabilidad física, polvos, ruidos, vibraciones por las detonaciones, que constituyen un grave problema de seguridad para la población, por lo que es necesario que el cerco perimetral debe ser trasladado al nuevo límite del tajo. Para este fin se concreta la adquisición de las viviendas cercanas al tajo con la finalidad de brindar la seguridad a los pobladores y poder realizar la explotación minera.

En el Estudio de Impacto Ambiental (EIA) se precisa que la importancia de este proyecto radica en el incremento de la vida útil del yacimiento minero. La empresa ha asumido compromisos y obligaciones vinculados a la ejecución del proyecto, precisando que el objetivo de la fase 4 es el acondicionamiento del área de trabajo para permitir la posterior explotación.

En el artículo 25° del Reglamento para la protección Ambiental en la Actividad Minero – Metalúrgica, aprobado por Decreto Supremo n° 016 – 93 – EM, indica que, en los EIA y PAMA se establecerán normas y metas cuantificables, susceptibles de ser auditadas por las entidades inscritas en el correspondiente registro del Ministerio de Energía y Minas.

El artículo 26° de la Ley General del Ambiente, Ley N° 28611, dispone que el incumplimiento de las acciones definidas en los PAMA, sea durante su vigencia o al final de éste, serán sancionadas administrativamente, independientemente de las sanciones civiles o penales a que haya lugar.

El artículo 29° del Reglamento del Sistema de Evaluación Ambiental (SEIA), aprobado por Decreto Supremo N° 019-2009-MINAM, establece que todas las medidas, compromisos y obligaciones exigibles al titular deben ser incluidos en el plan correspondiente del estudio ambiental sujeto a la Certificación Ambiental, sin perjuicio de ello, son exigibles durante la fiscalización todas las demás obligaciones que se pudiesen derivar de otras partes de dicho estudio, las cuales deberán ser incorporadas en los planes indicados en la siguiente actualización del estudio ambiental.

El artículo 55° del SEIA señala que, la certificación ambiental obliga al titular a cumplir con todas las obligaciones para prevenir, controlar, mitigar, rehabilitar, compensar y manejar los impactos ambientales señalados en el EIA, indicando que su incumplimiento está sujeto a sanciones administrativas e incluso puede ser causal de cancelación de la Certificación Ambiental.

Por lo expuesto, los compromisos asumidos por la empresa en el PAMA y en el EIA al haber sido aprobados por la autoridad competente son de obligatorio cumplimiento para la empresa, de lo contrario, ésta podría ser sancionada administrativamente e inclusive encontrarse obligada a suspender sus actividades de explotación.

El Tribunal Fiscal en reiterada jurisprudencia (RTF's N°s. 03113-1-2006, 10498-3-2008, entre otras) ha indicado que la actividad de desarrollo prepara el yacimiento para su explotación. En tal sentido, "se puede concluir que el desarrollo minero comprende las operaciones efectuadas antes de la explotación del yacimiento minero y que tienen por finalidad posibilitar y preparar el acceso al yacimiento minero y su producción, por lo tanto se establece que los gastos de desarrollo incluirán aquellos incurridos a fin de realizar tales actividades (remoción del material estéril, desencape, apertura de socavones, etc.) que posibilitarán la explotación de la reserva mineral" (RTF N° 03113-1-2006).

Lo importante es la potencialidad de que la inversión incurrida pueda generar ingresos futuros gravados con el impuesto a la renta (RTF's Nos. 03942-5-2005, 02422-5-2006, 10167-2-2007, entre otras).

Dado que la ampliación del tajo abierto hará posible la explotación del mineral contenido en el yacimiento y en la que es necesaria la adquisición, demolición y en gran parte desbroce de los terrenos, podemos concluir que las inversiones incurridas para la ejecución de este proyecto, antes de la explotación de mineral, califican como gastos de desarrollo.

Así mismo queda claro que no solo las inversiones en que se incurran en implementar la zona de minado constituyen gastos de desarrollo, sino también aquellos destinados a implementar una zona de seguridad, en atención a que, para que el proyecto pueda llevarse a cabo y poder continuar con las actividades de explotación, la empresa se encuentra obligada a cumplir con cada una de las obligaciones y compromisos asumidos en el PAMA y EIA.

REFERENCIAS

- Chumacero Quispe, R. (Febrero 2015). *Problemática en torno al tratamiento tributario de los gastos de desarrollo en la actividad minera*. Revista (58). Instituto Peruano de Derecho Tributario. p. 85
- De la Puente Brunke, L. (2005). *Legislación Ambiental en la Minería*. Ed. Realidades S.A. 70-72
- Diez Román, J. (Diciembre 2015). *Sistema de mejoras en la gestión de los procesos mineros en la planta*. ..(tesis de postgrado) Universidad Peruana de Ciencias Aplicadas. p. 15
- Estudios Mineros S.A.C. (2012), *Manual de Minería*. Lima: Autor. 44-47
- Gallino L., Grimola J., Sabio D., y Martínez J. *Aspectos referidos al dimensionamiento técnico económico de los proyectos mineros de inversión*. La Plata-Argentina. Recuperado de:
<http://www.fcnyym.unlp.edu.ar/cátedras/geoeconómica/teóricos/teorico8.ppt>
- García Montafur y Franciskovic Igunza (1999), *Derecho minero común: doctrina, jurisprudencia y legislación*. Gráfica Horizonte. p.21
- Guerra Peñaloza, J. y Guerra Sato, A.M. (1996). *Elementos del Derecho Minero*. Lima. Editorial Rodas. p. 173
- Higueras Higueras, P. y Oyarzun Muñoz, R. *Manual de Recursos Minerales*. Madrid. Información Online. Recuperado de:
<https://previa.uclm.es/users/higueras/yymm/ym14.html>
- Manual de Aplicación Práctica de las Normas Internacionales de información financiera en el sector minero (NIIF). 2015. *Universal Transversa Mercator*. p. 37
- Ministerio de Economía y Finanzas. *RTF 21753*. (11-2012)
- Normas Internacionales de Información Financiera. . 2006. *Exploración y Evaluación de Recursos Minerales. Emitida por el consejo de Normas Internacionales de Contabilidad en Dic. 2004*
- Picón Gonzales, J. (2007). *Deducciones del Impuesto a la Renta Empresarial: ¿Quién se llevó mi gasto? La ley, la SUNAT o lo perdí yo...?'*. Lima: Dogma Ediciones. p.29
- Rubio Correa M. (2009). *El Sistema Jurídico Introducción al Derecho*. Fondo Ed. Pontificia Universidad Católica del Perú. p. 137
- Sociedad Nacional de Minería Petróleo y Energía. (Setiembre 2011). *Manual de aplicación práctica de las Normas Internacionales de Información Financiera en el sector minero*. Lima. p.64

Tribunal Fiscal (2003). *Resolución N° 066346-2-2003*

Tribunal Fiscal (2012) *Resolución N° 21753-11-2012.*

T.U.O. Ley General de Minería (1992). *Artículo 8°. Ministerio de Energía y Minas.*
Lima. p. 11

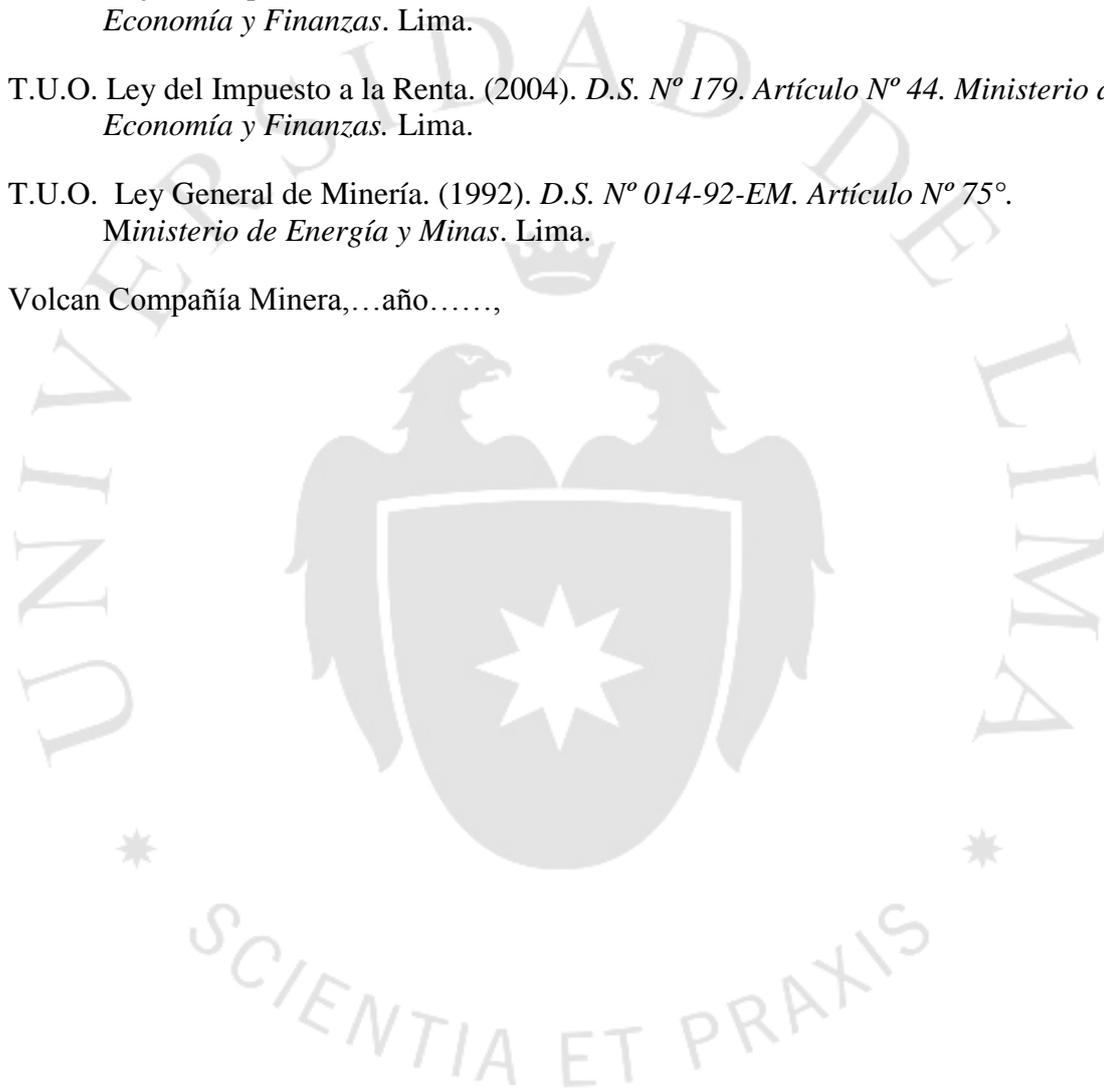
T.U.O. Ley General de Minería (1992). *Artículo 9°. Ministerio de Energía y Minas.*
Lima. p. 6.

T.U.O. Ley del Impuesto a la Renta. (2004). *D.S. N° 179. Artículo N° 39°. Ministerio de Economía y Finanzas.* Lima.

T.U.O. Ley del Impuesto a la Renta. (2004). *D.S. N° 179. Artículo N° 44. Ministerio de Economía y Finanzas.* Lima.

T.U.O. Ley General de Minería. (1992). *D.S. N° 014-92-EM. Artículo N° 75°.*
Ministerio de Energía y Minas. Lima.

Volcan Compañía Minera,....año.....,



BIBLIOGRAFÍA

- Atienza, M. (2006). *Las Razones del Derecho “Teorías de la Argumentación Jurídica”*. (pp 98-102). Palestra Editores SAC
- Basadre Ayulo, J. (Ed.2001). *Derecho de Minería y del Petróleo*. Editorial San Marcos
- Basadre Ayulo, J. (1994). *Derecho Minero peruano*. Lima. PL. Villanueva Editor.
- Belaunde Moreyra, M. (2011). *Derecho Minero y Concesión*. Lima. Editorial San Marcos
- Campos G.H., Calderon X., y Valdez D. (2009). *Entrevista al Dr. Zuzunaga Del Pino, Fernando. Tres aspectos relevantes de la Tributación Minera, regulación tributaria de los contratos mineros, incidencia tributaria en las distintas fases de un proyecto minero, y la actividad minera como generadora de recursos públicos*. Revista: Derecho y Sociedad. Lima. Asociación Civil
- Chau Punchin, G., Gonzales Concepción, J. y Luna Campodónico, J. (2011). *Impacto del Régimen Tributario en la Evaluación de Proyectos Mineros en el Perú y Chile*. Lima. Universidad Esan
- Chumacero Quispe, R. (Febrero 2015). *Problemática entorno al tratamiento tributario de los gastos de desarrollo en la actividad minera*. Lima. Revista: Instituto Peruano del Derecho Tributario (58)
- De la Puente Brunke L. (2005). *Legislación Ambiental en la Minería*. Lima. Edición Realidades S.A.
- De la Vega Rengifo, B. (2014). *Tributación de Inversiones en el sector minería e hidrocarburos*. Lima. Derecho PUCP
- De la Vega, B. *La amortización del valor de la concesión minera y los gastos de exploración*. Lima. Análisis Tributario XXV
- Del Pozo Raúl (2014). *Los gastos de exploración, evaluación y desarrollo de recursos minerales y sus implicancias en la valuación de activos*. Lima. II Congreso Internacional de Gestión Minera
- Díaz Cartagena, W. (1989). *Centro de Investigación Geográfica y Recursos Naturales*. (1° ed.) Lima.
- Estudio Osterling. (2011). *Instrucción sobre las Implicancias Tributarias derivadas del contrato de Transferencia, Opción y Cesión de Concesiones Mineras*. Lima
- García Montufar, G. y Franciskovic Ingunza, M. (1996). *Apuntes de Derecho Minero y de los Hidrocarburos*. Lima. Facultad de Derecho de la Universidad San Martín de Porres

- García Montufar, G. (1989). *Apuntes del Derecho Minero*. Lima. Editores Culturales S.A
- García Mullin, J.R. (1978). *Manual del Impuesto a la Renta*. Centro Interamericano de Estudios Tributarios – CIET – Documento 872. Buenos Aires.
- Ghersí, Enrique (2011). *Quien es el dueño del Subsuelo*. Lima.
- Herrera Herbert, J. (2006). Revista: *Métodos de minería a cielo abierto*. Universidad Politécnica de Madrid. Escuela Superior de Ingeniería de Minas.
- Hidalgo Guillermo y Aldazábal Cynthia. (2013). *Gastos Pre operativos en la Ley del Impuesto a la Renta: Alcances y controversias*. Lima. Forseti
- Instituto Peruano de Economía (Enero 2011). *La Tributación Minera en el Perú Contribución, Carga Tributaria y Fundamentos Conceptuales*. Lima
- Interpretación de las Normas Jurídicas. Recuperado de:
<http://teoria-del-derecho.blogspot.pe/2011/07/la-interpretacion-de-las-normas.html>:
 Interpretación de las normas jurídicas.
- KPMG. (2011). *Las NIIF comentadas*. España: Aranzadi S.A.
- Lastres Berninzon, E. (1994). *Los Recursos Naturales en la Constitución Vigente: Ius et Veritas*; Noviembre Lima.
- Martínez Aponte, H. (Noviembre 2014). *La Concesión Minera y la Propiedad de los Recursos Mineros*. Revista: *Advocatus* (21). Lima.
- Oyarzun Roberto. (2011). *Introducción a la Geología de Mina*. Madrid. Ediciones GEMM.
- Servicio Nacional de Aprendizaje SENA. (2001). *Fundamento de minería a cielo abierto*. Revista: Centro Nacional Minero. Regional Boyacá
- Resolución del Tribunal Fiscal 21753-11-2012
- Resolución del Tribunal Fiscal, 6906-1-2008.
- Revista Análisis Tributario, N° 246 Julio 2008, Lima, pp 42 a 53.
- Rodrigo Mazuré, L.C. (1998). *Análisis Tributario del contrato de cesión minera*. Revista: Estudio Privado, Lima. Año III.
- Rosado Silva, E. (2012). *Implicancias de las Normas Contables en la aplicación del impuesto a la renta acerca de los gastos mineros de exploración, preparación y desarrollo*. Lima. IFA – Perú
- Zegarra Vélchez, J.C. (2005). *Aplicación “Principio de Especialidad” en las Normas Tributarias*

Zegarra, Vílchez, J.C. (2012). *Costo Tributario en la adquisición directa de concesiones mineras*. Revista: Análisis Tributario. Lima. Vol. XXIV

Zuzunaga Del Pino, F. (1999). *Contratos Mineros de Transferencia, Cesión y Opción: Implicancias Tributarias*. Revista: Estudios Privados. Año IV (N° 4)

Zuzunaga Del Pino, F. (2011). *Ponencia: Tributación de la Explotación Minera y Petrolífera en el Perú. III Encuentro Regional Latinoamericano de Tributación Internacional*. IFA. Bogotá, Colombia.

Zuzunaga del Pino, F. (2014). *Régimen Tributario de las Actividades Extractivas*. Lima.

