

Universidad de Lima

Escuela de Posgrado

Maestría en Tributación y Política Fiscal



# **CONTINGENCIAS TRIBUTARIAS EN LA AMORTIZACIÓN DE GASTOS DE DESARROLLO EN EL SECTOR MINERO**

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

**Gladys Margot Labán Pauta**

**Código 20162728**

Asesor: Ramón Bueno Tizón Vivar

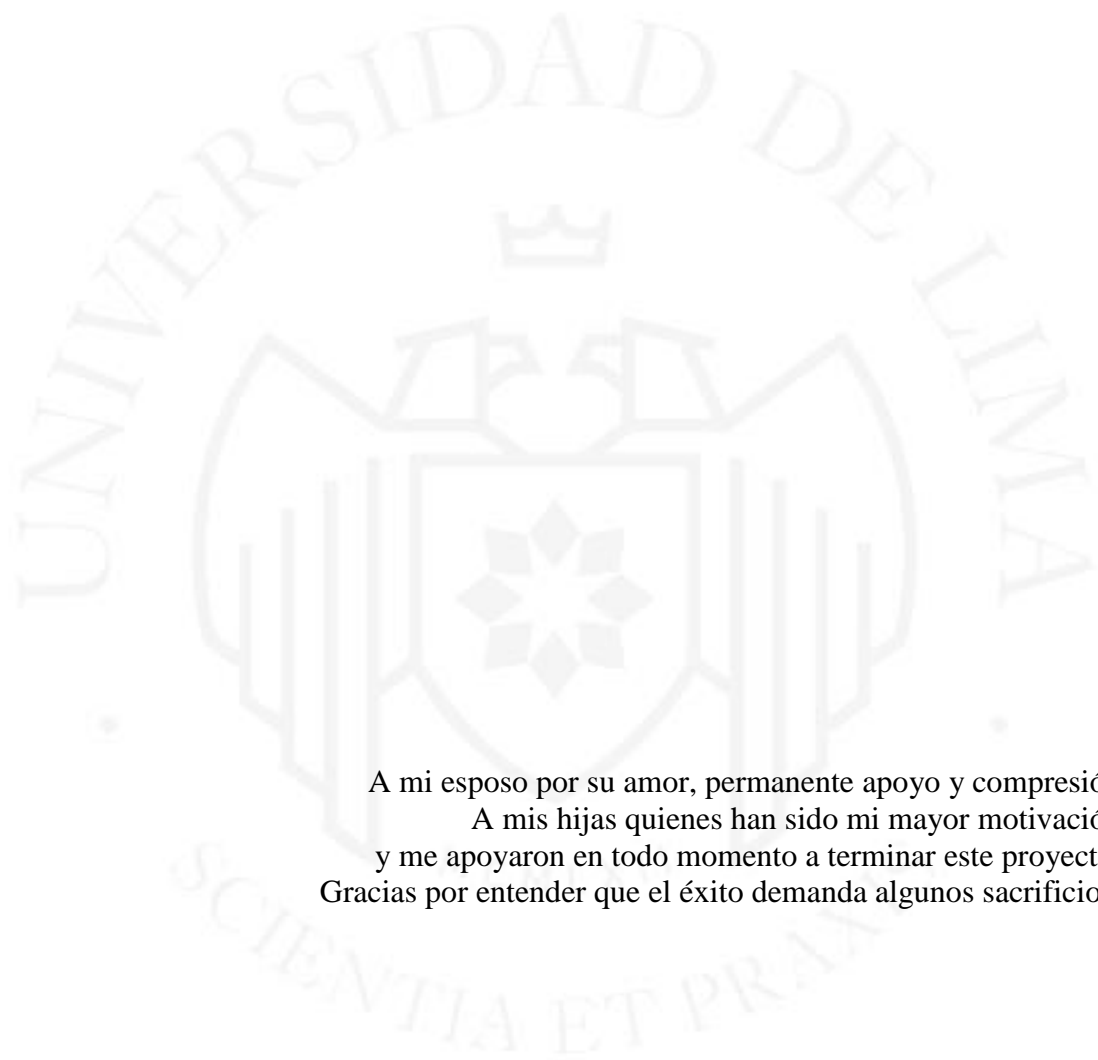
Lima – Perú

Mayo de 2019



**CONTINGENCIAS TRIBUTARIAS EN LA  
AMORTIZACIÓN DE GASTOS DE  
DESARROLLO EN EL SECTOR MINERO**

**TAX CONTINGENCIES IN THE  
AMORTIZATION OF DEVELOPMENT  
COSTS IN THE MINING SECTOR**



A mi esposo por su amor, permanente apoyo y comprensión  
A mis hijas quienes han sido mi mayor motivación  
y me apoyaron en todo momento a terminar este proyecto.  
Gracias por entender que el éxito demanda algunos sacrificios.

# TABLA DE CONTENIDO

<b>INTRODUCCIÓN</b> .....	<b>1</b>
<b>CAPÍTULO I: INTERPRETACIONES DIVERGENTES EN TORNO A LA AMORTIZACIÓN DE GASTOS DE DESARROLLO EN EL SECTOR MINERO</b> .....	<b>3</b>
1.1 La amortización de los gastos de desarrollo en la ley general de minería y en la ley del impuesto a la renta .....	3
1.2 Interpretaciones efectuadas por algunos contribuyentes, la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal.....	4
1.3 Objetivos de la Investigación.....	7
1.3.1. Objetivo general.....	7
1.3.2. Objetivos específicos .....	7
<b>CAPÍTULO II: MARCO CONCEPTUAL</b> .....	<b>9</b>
2.1 Definiciones conceptuales .....	9
2.1.1. Etapas de la actividad minera.....	9
2.1.2. Los gastos de desarrollo en el sector minero .....	9
2.1.3. Amortización.....	12
2.1.4. Métodos de Amortización.....	13
2.2. Interpretación de la norma tributaria.....	17
2.2.1 Código Tributario.....	17
2.2.2 Criterios generales de interpretación.....	18
2.2.3 Métodos de interpretación.....	19
<b>CAPÍTULO III: NUESTRA INTERPRETACIÓN</b> .....	<b>22</b>
3.1 Supuestos hipotéticos que reflejan el impacto fiscal de la amortización de gastos de desarrollo .....	22
3.2 Interpretación Sistemática del Art. 75° de la Ley General de Minería.....	27
3.3 Posiciones en contra.....	33
3.3.1 Método de interpretación literal .....	34

3.3.2 Amortización lineal o proporcional .....	34
3.3.3 Principio de legalidad.....	35
<b>CONCLUSIONES.....</b>	<b>36</b>
<b>RECOMENDACIONES .....</b>	<b>39</b>
<b>REFERENCIAS.....</b>	<b>40</b>



## ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 3.1. Primer escenario hipotético - Ejemplo cuando el contribuyente decide amortizar el 98 % en el primer año, el 1 % en el segundo año y el 1 % en el tercer año.....	23
Tabla 3.2. Segundo escenario hipotético - Ejemplo cuando el contribuyente decide amortizar el 1 % en el primer año, el 1 % en el segundo año y el 98% en el tercer año.....	24



## RESUMEN

En esta investigación, se analizarán las contingencias tributarias en la amortización de gastos de desarrollo en el sector minero, que se originan debido a diversos criterios interpretativos y discrepancias en la aplicación del Artículo 75° del D.S. N° 014-92-EM, TUO de la Ley General de Minería. La controversia se origina al amortizar los gastos de desarrollo en dos o más ejercicios esta es de forma lineal, proporcional al número de años o según el criterio del contribuyente.

La interpretación del mencionado artículo se debe hacer con el método de interpretación sistemático por ubicación de la norma, y en la medida de que el procedimiento allí regulado arroje un número de años y no considera otro parámetro objetivo como monto de producción, se concluye que el sistema de amortización a aplicar es el de línea recta.

**Palabras clave:** Contingencias Tributarias, Amortización Gastos de Desarrollo, Método de Amortización Lineal.



## ABSTRACT

In this research, it will be analyzed the tax contingencies in the amortization of development costs in the mining sector, originated from various interpretative criteria and discrepancies in the application of Article 75° of D.S. N° 014-92-EM, TUO of the General Mining Act. The controversy is originated when the development costs are amortized in two or more financial years, this can be done in a straight-line amortization method, proportional to the number of years or according to the taxpayer's criteria.

The interpretation of the mentioned article should be made with the method of systematic interpretation because of location of the rule, and to the extent that the procedure regulated therein gives a number of years and considers no other objective parameter as production amount, it is concluded that the depreciation system to be applied is the straight-line amortization method.

**Keywords:** Tax contingencies, Amortization of Development Costs, Straight Line Amortization Method.



# INTRODUCCIÓN

En el presente trabajo de investigación, se analizarán las contingencias tributarias en la amortización de gastos de desarrollo en el sector minero, que se originan debido a diversos criterios interpretativos y discrepancias en la aplicación del Artículo 75° del Decreto Supremo N° 014-92-EM, Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería (en adelante LGM), norma que regula el tratamiento tributario de la amortización de gastos de desarrollo, por parte de los contribuyentes, la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal.

El inciso o) del artículo 37° del Decreto Supremo N° 179-2004-EF, Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta (en adelante LIR), señala que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta 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 la Ley General de Minería y sus normas complementarias y reglamentarias.

Por su parte, en el segundo párrafo del artículo 75° de la LGM, se 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 dicho ejercicio y en los siguientes hasta un máximo de dos adicionales.

Así, el titular de la actividad minera puede amortizar los gastos de desarrollo, en un solo ejercicio, en dos o en tres años. Dependiendo de la opción escogida informará a la Administración Tributaria.

Lo que es materia de controversia es cuando algunos contribuyentes deciden y comunican a la Administración Tributaria que la amortización de los gastos de desarrollo incurridos en un ejercicio va a ser amortizado en dos años o en tres años, pero los gastos son amortizados no en forma lineal o proporcional, sino según el criterio y libre elección de los contribuyentes.

Algunos contribuyentes consideran que, si deciden amortizar los gastos de desarrollo en dos o tres años, estos pueden ser amortizados a su libre criterio en cada año sin seguir el método lineal o proporcional.

A manera de ejemplo, en el supuesto que el contribuyente optó por amortizar en tres años los gastos de desarrollo del ejercicio 2015 por el importe de S/. 30 millones de soles, según el contribuyente el sistema de amortización será el que considere más adecuado a sus proyecciones económicas, es decir a su libre criterio y elección, por lo que, si la empresa está arrojando pérdidas en el ejercicio 2015, va a diferir el mayor importe de gastos de desarrollo, como sigue, amortizará en el ejercicio 2015 el importe de S/. 1 millón, en el ejercicio 2016 el importe de S/. 1 millón y en el ejercicio 2017 amortizará como gastos de desarrollo el importe de 28 millones.

Sin embargo, la Administración Tributaria en sus fiscalizaciones y el Tribunal Fiscal en reiteradas resoluciones consideran que la amortización de los gastos de desarrollo debe ser en forma lineal o proporcional al número de años que van a ser amortizados los gastos de desarrollo. Para el ejemplo planteado la amortización de gastos de desarrollo para cada ejercicio 2015, 2016 y 2017 sería de 33.33 % es decir se amortizaría en cada ejercicio el importe de S/ 10 millones.

El presente trabajo pretende efectuar un análisis de la problemática descrita en los párrafos precedentes, enfocándose en la correcta interpretación de la amortización de los gastos de desarrollo en el sector minero de acuerdo con la normativa tributaria vigente. Asimismo, se analizará la doctrina, criterios interpretativos de instituciones relacionadas con el sector minero, así como las posiciones adoptadas por la Administración Tributaria y Tribunal Fiscal.

Luego de analizar todos los elementos mencionados se determinará si la amortización de los gastos de desarrollo en el sector minero es de manera lineal o puede ser amortizado a libre criterio y elección del contribuyente según nuestra legislación sobre la materia.

Finalmente, como parte del desarrollo del presente trabajo alcanzaremos algunas conclusiones y recomendaciones que evitarán futuras contingencias tributarias en la amortización de los gastos de desarrollo en el sector minero.

# **CAPÍTULO I: INTERPRETACIONES DIVERGENTES EN TORNO A LA AMORTIZACIÓN DE GASTOS DE DESARROLLO EN EL SECTOR MINERO**

## **1.1 La amortización de los gastos de desarrollo en la Ley General de Minería y en la Ley del Impuesto a la Renta.**

En el artículo 66° de nuestra Constitución, se establece que los recursos naturales pueden ser asignados para explotación privada a los particulares, conforme a las condiciones fijadas por la respectiva ley. En cumplimiento de la Constitución, la LGM estableció que la actividad minera podría ser realizada por particulares siempre que el Estado les otorgue la “concesión minera”.

Ahora bien, en lo que respecta a los gastos de desarrollo en el sector minero, materia de análisis del presente trabajo, analizaremos en primer lugar la LIR. El inciso o) del artículo 37° de la LIR, indica que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta 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 la LGM y sus normas complementarias y reglamentarias.

Como se advierte la LIR contempla que una norma de carácter especial regulará la amortización para efectos tributarios de los gastos de desarrollo entre otros, cuando estos no se deduzcan en el ejercicio en que se incurran.

A continuación, analizaremos lo que indica la LGM respecto a la amortización de gastos de desarrollo. En el segundo párrafo del artículo 75° de la LGM, se 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 dicho ejercicio y en los siguientes hasta un máximo de dos adicionales.

En el tercer párrafo del citado artículo 75° de la LGM, se establece que el contribuyente deberá optar en cada caso por uno de los sistemas de deducción al cierre del ejercicio en que se efectuaron los gastos. Para estos efectos comunicará, su elección a la Administración Tributaria al tiempo de presentar la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta, indicando, en su caso, el plazo en que se realizará la amortización y el cálculo realizado.

La opción a que se refiere el presente artículo y artículo anterior se ejercerá respecto de los gastos de cada ejercicio. Escogido un sistema, este no podrá ser variado respecto de los gastos del ejercicio.

En las diversas fiscalizaciones realizadas en el sector minero por la Administración Tributaria se observa que algunos contribuyentes optan por amortizar los gastos de desarrollo en forma lineal o proporcional, posición adoptada por la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal. Sin embargo, otros contribuyentes interpretan que los gastos de desarrollo pueden ser amortizados a su libre criterio y elección, sin necesidad de seguir el método lineal o proporcional lo que origina reparos tributarios en las fiscalizaciones, las reclamaciones correspondientes y los pronunciamientos del Tribunal Fiscal confirmando la posición de la Administración Tributaria.

En nuestra opinión, de acuerdo con la normatividad vigente en relación con la amortización de los gastos de desarrollo en el sector minero, esta debe realizarse en forma lineal o proporcional al número de años que van a ser amortizados los gastos de desarrollo, tal como procederemos a analizar a lo largo del presente trabajo.

## **1.2 Interpretaciones efectuadas por algunos contribuyentes, la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal**

Tal como se ha señalado en el punto anterior, lo que está originando controversia es cuando algunos contribuyentes deciden y comunican a la Administración Tributaria que los gastos de desarrollo incurridos en un ejercicio van a ser amortizados en dos años o en tres años, pero dicha amortización no va a ser efectuada en forma lineal o proporcional, sino según el libre criterio y elección de los contribuyentes.

Así por ejemplo en un trabajo de investigación en esta casa de estudios se establece lo siguiente:

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 (De La Cruz y Briceño, 2017, p. 70).

Sin embargo, la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal, en reiteradas fiscalizaciones y resoluciones consideran que la amortización de los gastos de desarrollo en el sector minero debe ser en forma lineal o proporcional al número de años que van a ser amortizados los gastos de desarrollo según lo dispuesto en el artículo 75° de la LGM. Esto es, si el contribuyente optó por amortizarlos en 2 años sería a razón de 50 % en cada año, si optó por 3 años sería a razón de 33.33 % cada año.

El problema es determinar cuál de las posiciones adoptadas respecto a la amortización de gastos de desarrollo es la correcta, cuando optan por amortizar los gastos de desarrollo en dos o tres años, la que indica el contribuyente que esta puede ser amortizada en cada año de acuerdo a su criterio y libre elección o la posición adoptada tanto por la Administración Tributaria como por el Tribunal Fiscal según la cual dicha amortización debe ser de forma lineal o proporcional al número de años que van a ser amortizados los gastos de desarrollo.

De acuerdo con auditorías tributarias realizadas a empresas del sector minero se observa que existen contribuyentes que amortizan los gastos de desarrollo en forma lineal o proporcional al número de años que van a ser amortizados dichos gastos, de acuerdo con el criterio optado por Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal.

No obstante, existen otros contribuyentes que no han amortizado los gastos de desarrollo en forma lineal o proporcional al número de años, sino a su criterio y libre elección, observando que tienen diferentes criterios en la amortización de dichos gastos. Para efectos del presente trabajo se detallará algunos de estos criterios.

Un primer criterio observado, en algunos contribuyentes, es que consideran que la amortización de gastos de desarrollo está en función de sus proyecciones financieras, es decir depende de los resultados que se tengan en el ejercicio en el que tiene que amortizar dichos gastos.

Así tenemos, que si la empresa determina pérdida tributaria en un ejercicio, el contribuyente considera que la amortización de los gastos de desarrollo va a incrementar aún más dicha pérdida y amortizará un porcentaje mínimo del total de gastos de desarrollo. Así tenemos, si optó por amortizar dichos gastos en tres años puede amortizar el 1 % de dichos gastos en el primer año, otro 1 % en el segundo año y en el tercer año amortizará el 98%. Y si optó por amortizarlo en 2 años, puede amortizar el 1 % en el primer año y el 99 % en el segundo año.

Los primeros años amortizará la menor cuantía de los gastos de desarrollo con el fin de diferir las pérdidas tributarias hasta el tercer año, las cuáles de acuerdo con el sistema elegido para compensar las pérdidas, del artículo 50° de la LIR, las compensará cuando la empresa entre a la etapa de explotación o producción <sup>(1)</sup>.

Por el contrario, si el contribuyente determina utilidad tributaria en un ejercicio, podría considerar que la amortización de los gastos de desarrollo debe disminuir dicha utilidad y por lo tanto amortizará un porcentaje máximo del total de gastos de desarrollo. Así tenemos, si optó por amortizar dichos gastos en tres años puede amortizar el 98 % de dichos gastos en el primer año, el 1 % en el segundo año y en el tercer año amortizará el 1 % restante. Y si optó por amortizarlo en 2 años, puede amortizar el 99 % en el primer año y el 1 % restante en el segundo año.

Los primeros años amortizará la mayor cuantía de los gastos de desarrollo con el fin de reducir las utilidades tributarias obtenidas y declarar un menor impuesto a la Renta.

---

1. Como se sabe la LIR permite 2 sistemas de compensar pérdidas:

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



Un segundo criterio observado, es que a pesar de que los contribuyentes han optado por el segundo método de amortización contemplado en el artículo 75° de la LGM, y declaran que van a amortizar los gastos en tres años, no amortizan ningún importe en el año en que se incurrió en dicho gasto de desarrollo, y amortizan la totalidad de dichos gastos en el tercer año, lo que incumple lo previsto en la norma.

Así tenemos, un contribuyente que ha incurrido en gastos de desarrollo en el ejercicio 2012 por el importe de 6 millones y declara que va a amortizar dichos gastos en los ejercicios 2012, 2013 y 2014, pero al momento de amortizar dichos gastos amortiza el integro de los gastos de desarrollo en el ejercicio 2014, lo que incumple lo señalado en el artículo 75° de la LGM.

Por lo tanto, resulta claro que existe una problemática en relación con la correcta interpretación de la amortización de los gastos de desarrollo.

### **1.3 Objetivos de la Investigación**

#### **1.3.1. Objetivo general**

El objetivo general del presente trabajo de investigación es el de sustentar cual es la forma más idónea de la amortización tributaria de los gastos de desarrollo en el sector minero. Tomando en cuenta la legislación tributaria general y específica sobre la materia.

#### **1.3.2. Objetivos específicos**

- a) Analizar la doctrina correspondiente, la normativa legal, normas contables y la posición de instituciones relacionadas al sector minero sobre el concepto de gastos de desarrollo.
- b) Analizar la doctrina correspondiente, la normativa legal, las normas contables sobre la amortización de gastos de desarrollo en el sector minero.
- c) Analizar las diferentes posturas sobre la amortización de gastos de desarrollo en el sector minero adoptadas por la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal.

- d) Sugerir un pronunciamiento normativo que zanje la problemática sobre la amortización de gastos de desarrollo.



## **CAPÍTULO II: MARCO CONCEPTUAL**

A efectos de tener una mayor claridad en el análisis de la amortización de gastos de desarrollo en el sector minero, creemos necesario precisar las definiciones conceptuales de algunos términos en particular.

### **2.1 Definiciones conceptuales**

#### **2.1.1. Etapas de la actividad minera**

En la norma VI del Título Preliminar de la LGM señala que las actividades de la industria minera, son las siguientes: Cateo, prospección, exploración, explotación, labor general, beneficio, comercialización y transporte minero.

En el artículo 8° de la mencionada ley se detalla que exploración es la actividad minera tendente a demostrar las dimensiones, posición, características mineralógicas, reservas y valores de los yacimientos minerales.

Así mismo indica que Desarrollo, es la operación que se realiza para hacer posible la explotación del mineral contenido en un yacimiento. Finalmente señala que la explotación, es la actividad de extracción de los minerales contenidos en un yacimiento.

#### **2.1.2. Los gastos de desarrollo en el sector minero**

Respecto a los gastos de desarrollo en el sector minero, es necesario señalar que su definición se encuentra contenida en el artículo 8° de la LGM.

Los gastos de desarrollo para García Mullin (1980), se realizan antes de comenzar la operación, luego de comprobar la existencia de yacimientos rentables (p. 148).

Al respecto también se ha pronunciado García Montúfar (1989), quien señala que:

El desarrollo es la operación que se realiza para que sea posible la explotación del mineral contenido en un yacimiento.

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

Asimismo, Rosado Silva (2003), expresa que los gastos de desarrollo son aquellos desembolsos necesarios para hacer los trabajos de remover la tierra, excavar y construir caminos y túneles de acceso al depósito, antes de la etapa de producción (p. 121).

Por otro lado, Chumacero Quispe (2012), manifiesta a los gastos de desarrollo como:

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

Apertura de socavones, pozos, galerías, chimeneas; remoción de material estéril, escombros y residuos de la roca; excavación y elaboración de carreteras, caminos y túneles de acceso al depósito; edificación de campamentos; dotación de agua y luz para las minas; construcción de caminos internos; labores de desbroce hasta llegar al mineral; entre otros (p. 46).

Sobre el particular, el Manual de Minería, menciona que los gastos de Desarrollo y preparación son los trabajos previos que se realizan para llegar al mineral desde la superficie, es decir preparar los accesos a las reservas minerales antes de la producción comercial (párr. 2.5).

También podemos mencionar que la Sociedad Nacional de Minería, Petróleo y Energía indica que desarrollo es la fase donde se concluye la planificación y se ejecutan los trabajos de infraestructura necesarios para la explotación (p. 26).

Como se puede observar que según la doctrina, los gastos de desarrollo son todos los trabajos que se realizan para preparar el acceso a las reservas minerales y se realizan antes de la etapa de explotación o producción que es lo mismo que se señala en el artículo 8° de la LGM.

Con respecto a los gastos de desarrollo la Administración Tributaria tiene la misma posición del Tribunal Fiscal, señalando en diversas Resoluciones de

Determinación y Resoluciones de Intendencia las condiciones que tienen que cumplir los desembolsos para ser considerado como gastos de desarrollo:

1. Que sea efectuado por un titular de actividad minera conforme a las disposiciones de la Ley General de Minería.
2. Que, faciliten, permitan y posibiliten la explotación de la reserva mineral; esto es, el acceso al yacimiento minero y la producción comercial de la mina.
3. Que se incurra en los mismos antes de la etapa de explotación o producción del yacimiento minero.

Por su parte el Tribunal Fiscal, en la Resolución N° 03113 de enero de 2006, ha definido los gastos de desarrollo minero estableciendo que:

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

Asimismo, el Tribunal Fiscal en la Resolución N° 6230 de marzo de 2016 señala las condiciones que tienen que cumplir los desembolsos para ser considerado como gastos de desarrollo:

Que se entiende por "Gastos de Desarrollo" - por regla - a aquellas actividades ejecutadas con posterioridad a la etapa de exploración y destinadas a hacer posible la explotación del mineral contenido en el yacimiento, es decir, trabajos previos al inicio de la producción tales como la remoción de tierra, escombros, roca, desperdicio, desmonte y/o material estéril (desbroce), las perforaciones, las voladuras, la construcción de galerías, rampas, túneles, caminos internos, etc., en general, el conjunto de operaciones necesarias para tener acceso a las reservas o depósitos de mineral desde la superficie.

De lo expuesto, la posición adoptada tanto por la Administración Tributaria como por el Tribunal Fiscal, en reiteradas fiscalizaciones y resoluciones, es la de considerar que los gastos de desarrollo minero comprenden las operaciones efectuadas antes de la etapa de explotación y que tienen por finalidad posibilitar y preparar el acceso al yacimiento minero.

### 2.1.3. Amortización

Es el procedimiento de distribución de gastos aplicable a intangibles que se realiza según el transcurso del tiempo.

Al respecto, Guillermo Cabanellas (2019) establece que el término amortizar “En el comercio y la industria, significa compensar las inversiones efectuadas; disminuir progresivamente el valor de ciertas instalaciones y elementos por deterioro” (p. 302).

Por su parte, Godoy Fajardo (2008), indica lo siguiente:

La “amortización” es un procedimiento de distribución de gastos aplicables a intangibles que no son susceptibles de depreciarse en un sentido estricto del término, o partidas que se amortizan al distribuirse en el tiempo el importe de las inversiones efectuadas (depreciación jurídica). Así tenemos que mientras la depreciación se asigna según el uso y desgaste de los bienes, la amortización según el transcurso del tiempo (como se citó en Arroyo, 2019, párr. 4.2.1).

Ahora bien, en el Marco Conceptual para la Información Financiera, se establece el criterio de correlación de gastos con ingresos, según el cual:

Cuando se espere que los beneficios económicos surjan a lo largo de varios periodos contables, y la asociación con los ingresos pueda determinarse únicamente de forma genérica o indirecta, los gastos se reconocen en el estado de resultados utilizando procedimientos sistemáticos y racionales de distribución...Los procedimientos de distribución están diseñados a fin de que se reconozca el gasto en los periodos contables en que se consumen o expiran los beneficios económicos relacionados con estas partidas (párr. 4.51).

Como se puede observar en el Marco Conceptual para la Información Financiera los gastos se reconocen en el estado de resultados utilizando procedimientos sistemáticos y racionales de distribución, es decir no se pueden reconocer gastos en los resultados sin ningún criterio lógico o dejarlo a libre elección del contribuyente, esta situación no está contemplada en el marco conceptual.

Además, en la Norma Internacional de Contabilidad N° 38 Intangibles (en adelante NIC 38) se define que “Amortización: es la distribución sistemática del importe depreciable de un activo intangible durante los años de su vida útil”.

Asimismo, en el párrafo 97 de la NIC mencionada, se señala:

El importe depreciable de un activo intangible con una vida útil finita, se distribuirá sobre una base sistemática a lo largo de su vida útil...El método de amortización utilizado reflejará el patrón de consumo esperado, por parte de la entidad, de los beneficios económicos futuros derivados del activo. Si este patrón no pudiera ser determinado de forma fiable, se adoptará el método lineal de amortización (subrayado agregado).

Entonces, se puede concluir que la amortización es un procedimiento sistemático y racional de distribución de gastos en los años de vida útil, y tiene que ser fiable, sino se aplicara el método lineal, como se puede observar la norma contable señala que la amortización no se puede realizar sin ningún criterio lógico.

#### **2.1.4. Métodos de Amortización**

En el párrafo 98 de la NIC 38, señala:

“Pueden utilizarse diferentes métodos para distribuir el importe depreciable de un activo, de forma sistemática, a lo largo de su vida útil. Estos métodos incluyen el método lineal, el de depreciación decreciente y el de las unidades de producción. El método utilizado se seleccionará a partir del patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros esperados incorporados en el activo, y se aplicará de forma coherente de período a período, a menos que se produzca una variación en los patrones esperados de consumo de dichos beneficios económicos futuros.”

Como se puede inferir la NIC 38 contablemente señala que puede utilizarse distintos métodos, para distribuir el importe depreciable de un activo. Estos métodos incluyen los siguientes:

- El método de amortización lineal: Mediante el cual los gastos se amortizan en función de la vida útil, es un cargo constante que se deduce anualmente.
- El método de depreciación decreciente: Este método reconoce mayor desgaste del activo durante los primeros años de vida útil, por lo que las cuotas de depreciación disminuyen progresivamente.
- El método de las unidades de producción: Mediante el cual los gastos se amortizan en función al nivel de producción.

Asimismo, dentro de los principios básicos que rigen la contabilización de los intangibles, queda establecido en el número 17 del APB - Opiniones de la Junta de Principios Contables, que las empresas deben aplicar el método de amortización de la línea recta, a no ser que se demuestre que es más apropiado aplicar algún método sistemático, pauta que originó la observación realizada en el GAAP 23 Activos Intangibles, al señalar que la amortización del costo de ventas de activos intangibles sobre bases arbitrarias, al no tener evidencia de la duración del tiempo de vida o de la pérdida de valor, puede dar lugar a que los gastos y las pérdidas del valor de los activos se registren prematuramente. Sin embargo, el retraso de la amortización hasta que se hagan patentes las pérdidas puede dar lugar a un registro tardío de las pérdidas de los hechos (APB 17: Intangible Assets, párr. 22 y 30).

En merito a lo antes señalado, se puede concluir que los métodos de amortización de intangibles son procedimientos sistemáticos y racionales, y que el método más aconsejable a usarse es el método lineal, y ningún método considera que la amortización puede ser a la libre elección del contribuyente.

Al respecto, cabe destacar que el Capítulo III de la LGM, denominado Régimen Tributario, contiene, entre otros aspectos, las reglas para la amortización del valor de adquisición de las concesiones mineras, así como los lineamientos para la amortización en lo invertido por concepto de prospección, exploración y desarrollo en la referida actividad minera.

Así, en su artículo 74°, el mencionado capítulo señala que el valor de adquisición de las concesiones se amortizará a partir del ejercicio en que de acuerdo con ley corresponda cumplir con la obligación de producción mínima. Agrega que similar tratamiento tiene lo gastado en prospección y exploración.

Por otro lado, en lo que respecta a las amortizaciones reguladas en la norma general del Impuesto a la Renta, cabe remitirse a la amortización de gastos preoperativos y a la amortización de activos intangibles de duración limitada.

Así, de acuerdo con el inciso g) del artículo 37° de la LIR serán deducibles:

Los gastos de organización, los gastos preoperativos iniciales, los gastos preoperativos originados por la expansión de las actividades de la empresa y los intereses devengados durante el período preoperativo, a opción del contribuyente, podrán deducirse en el



primer ejercicio o amortizarse proporcionalmente en el plazo máximo de diez (10) años (subrayado agregado).

Por su parte, el inciso g) del artículo 44° de la LIR señala que no serán deducibles:

“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” (subrayado agregado).

Como se puede observar en los artículos mencionados se señala que podrán deducirse los intangibles en el primer ejercicio o amortizarse en forma lineal o proporcional al tiempo de 10 años. En la LIR se establece como método de amortización de intangibles el método lineal o proporcional.

Asimismo, se tiene la Ley Orgánica de Hidrocarburos (Ley N° 26221, 1993), que admite dos métodos de amortización, así tenemos que en el artículo 53° señala lo siguiente:

“Los gastos de exploración y desarrollo, así como las inversiones que realicen los contratistas hasta la fecha en que se inicie la extracción comercial de Hidrocarburos, incluyendo el costo de los pozos serán acumulados en una cuenta cuyo monto, a opción del contratista y respecto de cada contrato se amortizará de acuerdo con cualesquiera de los dos métodos o procedimientos siguientes:

- a) En base a la unidad de producción; o
- b) Mediante la amortización lineal, deduciéndolos en porciones iguales, durante un período no menor de cinco (5) ejercicios anuales” (subrayado agregado).

Además, el Texto Único Ordenado de las normas con rango de Ley que regulan la entrega en concesión al sector privado de las obras públicas de infraestructura y de servicios públicos (D.S. N° 059-96-PCM, 1996), en la sexta disposición complementaria señala:

“El concesionario podrá depreciar anualmente los bienes materia de la concesión de acuerdo a su vida útil, no pudiendo exceder en este caso la tasa anual de 20%. Alternativamente, podrá depreciar íntegramente dichos bienes durante el período que reste para el vencimiento del plazo de la concesión, aplicando para tal efecto el método lineal”.

Como se puede observar en estas normas de nuestra legislación interna que corresponden a otros sectores, se contempla como método de amortización o depreciación el método lineal.

La Administración Tributaria en diversas Resoluciones de Determinación y Resoluciones de Intendencia, con relación a la amortización de los gastos de desarrollo señala que, para efectos de determinar la tasa o porcentaje de amortización, debe tenerse en cuenta la normativa específica (la LGM) y la general del Impuesto a la Renta relativa a las amortizaciones, así como las reiteradas posiciones del Tribunal Fiscal que señalan que la amortización de los gastos de desarrollo es de forma lineal o proporcional al número de años.

Con relación a la amortización de gastos de desarrollo el Tribunal Fiscal, en la Resolución N° 12603 de agosto de 2011, se señala lo siguiente:

Que, con relación a que la amortización lineal es una ficción y que para que fuera aplicable las normas hubieran tenido que establecerlas expresamente, lo que no habría sido hecho y por tanto nada impide a la recurrente amortizar el costo de las concesiones aplicando el método basado en unidades de producción, se debe indicar que el hecho de que el texto de la disposición minera en comentario no indique de manera literal que el método a aplicarse es de línea recta, no significa que dicha disposición no haya dispuesto la aplicación de tal método, si de la interpretación lineal de su texto se llega a dicho resultado (subrayado agregado).

Reiterando el mismo criterio, en la Resolución N° 21753 de noviembre de 2012 se señala lo siguiente:

De acuerdo con lo establecido en el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 75° de la Ley General de Minería 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 1998, ..., 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 presentó tal declaración por el anotado ejercicio 1998 efectuó la comunicación requerida por ley.

Que asimismo, al tratarse de la amortización de gastos incurridos en el ejercicio 1998, la recurrente debía amortizar dichos gastos de manera íntegra en tal ejercicio, o en los ejercicios 1998, 1999 y 2000, esto último en el supuesto que hubiera optado por la segunda alternativa de amortización, conforme con lo previsto en las normas precitadas, y no hacerlo íntegramente en el ejercicio 2000 como se verifica ..., en las que se aprecia que los gastos por tal concepto fueron amortizados en el anotado ejercicio, ..., monto reparado por la Administración”.

El Tribunal Fiscal en reiteradas fiscalizaciones, ha mantenido su posición que, aunque de manera expresa, no se haya indicado que el método de amortización es de línea recta, se concluye que ese es el método optado por la LGM.

## **2.2. Interpretación de la norma tributaria**

En la medida que las contingencias tributarias en la amortización de los gastos de desarrollo en el sector minero se originan debido a diversos criterios interpretativos y discrepancias en la aplicación del Artículo 75° de la LGM, por parte de los contribuyentes, la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal, resulta necesario repasar los criterios y métodos de interpretación jurídica y de la norma tributaria, con el objeto de determinar cuál ha sido el método de interpretación que utilizó el Tribunal Fiscal para determinar que la amortización de los gastos de desarrollo en el sector minero es de forma lineal o proporcional.

### **2.2.1 Código Tributario**

Se analizará las normas que se señalan en el Texto Único Ordenado del Código Tributario (aprobado mediante Decreto Supremo N° 133-2013-EF), para la interpretación de las normas tributarias:

Norma III: Fuentes del Derecho Tributario

Son fuentes del Derecho Tributario:

- a) Las disposiciones constitucionales; b) Los tratados internacionales aprobados por el Congreso y ratificados por el Presidente de la República; c) Las leyes tributarias y las normas de rango equivalente; d) Las leyes orgánicas o especiales que norman la creación de tributos regionales o municipales; e) Los decretos supremos y las normas

reglamentarias; f) La jurisprudencia; g) Las resoluciones de carácter general emitidas por la Administración Tributaria; y, h) La doctrina jurídica.

#### Norma VIII: Interpretación de Normas Tributarias

Al aplicar las normas tributarias podrá usarse todos los métodos de interpretación admitidos por el Derecho.

En vía de interpretación no podrá crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley. Lo dispuesto en la Norma XVI no afecta lo señalado en el presente párrafo.

#### Norma IX: Aplicación Supletoria de los Principios del Derecho

En lo no previsto por este Código o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen. Supletoriamente se aplicarán los Principios del Derecho Tributario, o en su defecto, los Principios del Derecho Administrativo y los Principios Generales del Derecho.

### **2.2.2 Criterios generales de interpretación**

Los principales componentes de la interpretación jurídica son los criterios generales de interpretación y los métodos de interpretación.

Con relación a los criterios generales de interpretación Rubio Correa (2009) señala lo siguiente:

Cada intérprete elabora su propio marco global de interpretación jurídica, asumiendo uno o más criterios con ponderaciones distintas y, por lo tanto, cada intérprete se pone en un punto de partida y se traza una dirección interpretativa que es distinta a la de cualquier otro intérprete (p. 233).

Para el citado autor, tales criterios son los siguientes: Tecnista, axiológico, teleológico y sociológico.

Con el criterio tecnista, el intérprete busca encontrar la interpretación adecuada dentro del contenido mismo de la norma, dentro del mismo derecho, sin intervención de elementos extraños a lo técnicamente legal.

En el criterio axiológico, el intérprete recurre a elementos fuera de la norma y adecua su interpretación a ciertos valores que deben imperar.

Finalmente, mediante el criterio teleológico, el intérprete busca en la interpretación una finalidad determinada.

### **2.2.3 Métodos de interpretación**

Los métodos de interpretación son el conjunto de pasos a seguir para poder establecer el significado de las normas, leyes, reglamentos y demás disposiciones legales de una manera realista y coherente.

Son definidos por Rubio Correa (2009):

Los métodos de interpretación son procedimientos metodológicos en base a los cuales podemos obtener conclusiones positivas frente al que quiere decir la norma jurídica, desentrañando, al aplicarlos, diversos contenidos provenientes de los criterios antes mencionados. Es decir, los métodos de interpretación esclarecen el significado de las normas utilizando, cada uno, variables de interpretación distintas a los demás (p. 237).

Cabe precisar que los principales métodos de interpretación aplicables en el Derecho son los siguientes: Literal, sistemático por ubicación de la norma, sistemático por comparación con otras normas, de la ratio legis e histórico.

Para efectos de la presente investigación solo se desarrollarán el método de interpretación lineal y el método de interpretación sistemático por ubicación de la norma.

El método de interpretación literal es el primer método que todo intérprete utiliza, es aquel, por el que, mediante su utilización, se persigue descubrir el significado y sentido de la norma a través del estudio y análisis de la letra de su propio texto, pero no es autosuficiente y por lo tanto debe ir acompañado del uso de otros métodos, utilizar solo este método en la interpretación de las normas es insuficiente y puede llevar a conclusiones erróneas.

De acuerdo con lo señalado por Rubio Correa (2009):

Para el método literal, el procedimiento de interpretación consiste en averiguar lo que la norma denota mediante el uso de las reglas lingüísticas propias al entendimiento común del lenguaje escrito en el que se halla producida la norma, salvo que los términos utilizados tengan algún significado jurídico específico y distinto del común, en cuyo caso habrá que averiguar cuál de los dos significados está utilizando la norma. Es decir, el método literal trabaja con la gramática y el diccionario (p. 238).

Asimismo, Villegas (2002) señala con relación a este método, que:

Los especialistas de la materia tributaria coinciden en señalar que este método usado en forma exclusiva es insuficiente, y según Griziotti puede llevar a conclusiones erróneas, porque el legislador no es siempre un técnico en derecho tributario y, por tanto, puede suceder que la terminología empleada no sea la adecuada a la realidad que se quiso legislar (p. 168).

Todas las normas jurídicas, no son mandatos solitarios o apartados, sino que forman parte de un conjunto, subconjunto o grupo normativo, por eso el método de interpretación sistemática por ubicación de la norma, consiste en analizar la norma conjuntamente con otras normas, considerando que el derecho es un sistema que está perfectamente armonizado, debemos procurar utilizar siempre este método de interpretación.

De acuerdo a este método de interpretación por ubicación de la norma, en el caso de amortización de los gastos de desarrollo tenemos que revisar en el ordenamiento tributario en nuestro caso la LGM y la LIR, ver si esta situación de amortización se repite para otros casos, y nos damos cuenta que en el artículo 74° de la LGM se señala la forma de amortización del valor de las concesiones, así como también en los incisos g) del artículo 37° de la LIR se regula la amortización de gastos preoperativos y en el inciso g) del artículo 44° de la LIR se regula la amortización de activos intangibles de duración limitada, analizando ambas normas podemos interpretar en una forma coherente cual es la forma correcta de amortizar los gastos de desarrollo en el sector minero.

Al respecto, Rubio Correa (2009) señala que:

Según el método sistemático por ubicación de la norma, su interpretación debe hacerse teniendo en cuenta el conjunto, subconjunto, grupo normativo, etcétera, en el cual se halla incorporada, a fin de que su “*qué quiere decir*” sea esclarecido por los elementos conceptuales propios de tal estructura normativa (p. 245).

Para el citado autor: ... la razón de ser del método sistemático por ubicación de la norma está en darle significado a la norma a partir del “medio ambiente” de su conjunto, subconjunto o grupo normativo. En otras palabras, del total de principios, elementos, conceptos y contenidos que forman y explican la estructura normativa en la que está situada la norma a interpretar (p. 246).

Por su parte, Obregón Sevillano (2011), considera que el derecho es un sistema armonizado, coherente y que la interpretación no se agota en la norma interpretada, sino que la analiza dentro del conjunto normativo (p. 368).

Finalmente, al referirse a este método, Donayre Lobo (2014) manifiesta que todos los textos normativos están ubicados en un conjunto, subconjunto o grupo normativo, y que debemos procurar utilizar siempre este método de interpretación (p. 195).

Para efectos de analizar si este fue el método de interpretación que utilizó el Tribunal Fiscal para interpretar el artículo 75° de la LGM y determinar que la amortización de los gastos de desarrollo en el sector minero es de forma lineal o proporcional, tenemos que ver la normativa específica la LGM y la general del Impuesto a la Renta relativa a las amortizaciones, así como la reiterada jurisprudencia que se menciona en este capítulo y ver el tratamiento normativo se le da a la amortización de intangibles en otros sectores.

## CAPÍTULO III: NUESTRA INTERPRETACIÓN

De acuerdo con lo explicado en los capítulos anteriores, se observa que las contingencias tributarias en la amortización de gastos de desarrollo en el sector minero se originan debido a diversos criterios interpretativos y discrepancias en la aplicación del Artículo 75° de la LGM, por parte de los contribuyentes, la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal.

Estas discrepancias en la aplicación del Artículo 75° de la LGM, originan diferencias temporales en la declaración y pago del Impuesto a la Renta.

### **3.1 Supuestos hipotéticos que reflejan el impacto fiscal de la amortización de gastos de desarrollo**

Las discrepancias en la aplicación del Artículo 75° de la LGM, se originan cuando algunos contribuyentes deciden y comunican a la Administración Tributaria que la amortización de los gastos de desarrollo incurridos en un ejercicio va a ser amortizado en dos años o en tres años, pero los gastos son amortizados no en forma lineal o proporcional sino según el criterio y libre elección de los contribuyentes.

Este hecho origina diferencias temporales en la declaración y pago del Impuesto a la Renta del ejercicio en el que se declaran y amortizan los gastos de desarrollo. Asimismo, también origina diferimiento del gasto en algunos casos hasta el tercer año, entre otros.

En las diversas fiscalizaciones realizadas en el sector minero por la Administración Tributaria se observan diferentes contingencias tributarias en la amortización de gastos de desarrollo, pero para efectos del presente trabajo solo se desarrollarán dos escenarios hipotéticos.

- a) En nuestro primer escenario hipotético: El contribuyente ha incurrido en gastos de desarrollo en el ejercicio 2012 por un importe de 1 millón de soles, los cuales por aplicación del artículo 75° de la LGM ha declarado que van a ser amortizados en tres ejercicios: 2012, 2013 y 2014.



La amortización de los gastos de desarrollo que el contribuyente a su libre criterio y elección ha decidido amortizar el 98 % en el primer año y el 1 % en el segundo año y 1 % en el tercer año.

Para efectos de que se pueda visualizar el impacto fiscal en el pago del impuesto a la renta, reflejaremos en la Tabla N° 01 el caso planteado.

Tabla 3.1

Primer escenario hipotético - Ejemplo cuando el contribuyente decide amortizar el 98% en el primer año, el 1% en el segundo año y el 1% en el tercer año.

Ejercicio	Contribuyente		Administración Tributaria – Tribunal Fiscal		Diferencia Temporal de gasto de desarrollo	Impuesto a la Renta dejado de Pagar
	Amortización %	Gastos de Desarrollo	Amortización %	Gastos de Desarrollo		
2012	98	980,000	33.33	333,333	646,667	194,000
2013	1	10,000	33.33	333,333	- 323,333	- 97,000
2014	1	10,000	33.33	333,333	- 323,333	- 97,000
	100	1,000,000	100	1,000,000	-	-

Fuente: Creación Propia

Como se puede visualizar en la Tabla N° 01, al amortizar los gastos de desarrollo en un 98 %, está originando que en el año 1 (ejercicio 2012) se aumenten los gastos en un mayor porcentaje, en comparación con lo determinado por la Administración Tributaria quien lo determina en forma lineal o proporcional; es decir amortiza los gastos de desarrollo al 33.33 % , lo que origina que se ha dejado de pagar por el impuesto a la renta en el ejercicio 2012 el importe de S/.194,000.

El contribuyente decide amortizar el 98 % de los gastos de desarrollo en el año 1 (ejercicio 2012), porque en dicho ejercicio, como tiene otros proyectos mineros en producción y ha obtenido utilidad tributaria quiere rebajarla con la amortización de los gastos de desarrollo con el fin de pagar un menor impuesto.

- b) En nuestro segundo escenario hipotético: El mismo contribuyente como está obteniendo pérdida tributaria en el ejercicio que va a amortizar los gastos de desarrollo, decide amortizarlos de la siguiente manera el 1 % en el año 1 (ejercicios 2012) y el 1 % en el año 2 (ejercicio 2013) y en el año 3 decide amortizar el 98 %.(ejercicio 2014).

Para efectos de que se pueda visualizar el diferimiento de los gastos de desarrollo, reflejaremos en la Tabla N° 02 el caso planteado.

Tabla 3.2

Segundo escenario hipotético - Ejemplo cuando el contribuyente decide amortizar el 1% en el primer año, el 1% en el segundo año y el 98% en el tercer año.

Ejercicio	Contribuyente		SUNAT - Tribunal Fiscal		Diferencia Temporal de gasto de desarrollo
	Amortización . %	Gastos de Desarrollo	Amortización . %	Gastos de Desarrollo	
2012	1	10,000	33.33	333,333	- 323,333
2013	1	10,000	33.33	333,333	- 323,333
2014	98	980,000	33.33	333,333	646,667
	100	1,000,000	100	1,000,000	-

Fuente: Creación Propia

Como se puede visualizar en la Tabla N° 02, al amortizar los gastos de desarrollo en un 1 % en el año 1(ejercicio 2012) y 1 % en el año 2 (ejercicio 2013), se está difiriendo la mayor parte del gasto hacia el ejercicio del año 3 (ejercicio 2014), en comparación con lo determinado por la Administración Tributaria quien lo hace en forma lineal o proporcional es decir el 33.33 % , lo que origina que difiera de gastos de desarrollo para el año 1 el importe de S/. 323,333 y en el año 2 el importe de S/. 323,333, que acumulados hacen un total de S/. 646,666 que los difiere para el año 3.

El contribuyente decide amortizar el 1 % de los gastos de desarrollo en el año 1 (ejercicio 2012) y el 1% en el año 2 (ejercicio 2013), porque ninguno de sus proyectos mineros está en producción y en el año 1 y año 2 tiene pérdida tributaria a declarar y

quiere diferir dicha pérdida al año 3 (ejercicio 2014), de acuerdo con su planificación fiscal.

Con relación a la amortización de gastos de desarrollo, Chumacero Quispe (2012), define tres escenarios para la amortización de los gastos de desarrollo:

a) Cuando el titular de la actividad minera no tenga ningún proyecto minero en etapa productiva.

... Los gastos de desarrollo se cargarían a resultados antes de iniciada la etapa de producción lo que ... originaría un incremento en la pérdida tributaria del ejercicio...

Asimismo, la pérdida tributaria que se genere, ocasionaría dos posibles efectos en función al sistema de compensación de pérdida tributarias por el cual se haya optado.

... Así, en caso se haya optado por el sistema de compensación de pérdidas "A", dicha pérdida posiblemente no se podría compensar en su integridad, pues generalmente desde el periodo preoperativo en que se incurren los gastos de desarrollo hasta que se inicia la etapa de producción, los años transcurridos son más de uno. De ese modo, ello implicaría que el íntegro de la pérdida tributaria, no se podría compensar en los cuatro ejercicios establecidos para tales efectos...

b) Cuando el titular de la actividad minera tiene más de un proyecto minero, uno o algunos en etapas productivas

... toda vez que la existencia de otros proyectos mineros en etapa de producción permitiría que la pérdida tributaria generada... en el proyecto que no se encuentra en etapa productiva, se pueda compensar contra las rentas netas generadas en el proyecto o proyectos que se encuentren en etapa productiva.

c) Cuando el titular de la actividad minera tenga todos sus proyectos en etapa productiva.

... el titular de la actividad minera no tendrá mayor inconveniente, pues ya sea que decida cargar a resultados dichos gastos en un ejercicio o decida amortizarlos hasta un máximo de dos ejercicios adicionales, los mismos se verán compensados contra la renta generada por la etapa productiva (pp. 383-385).

En opinión del autor estas serían las tres posibles situaciones que se darían en la amortización de gastos de desarrollo, pero de la experiencia de diferentes fiscalizaciones realizadas, se observa lo siguiente:

- a) Tienen que pasar muchos años para que las empresas mineras se encuentren en la etapa de explotación o producción, pero hay que tener en cuenta que los primeros años son de exploración y estos gastos preoperativos la mayoría de los contribuyentes los deducen de acuerdo con lo señalado por el artículo 74° de la LGM, es decir la amortización se efectúa a partir del ejercicio en que se llegue a la producción mínima legal que es cuando la mina entra en etapa de explotación o producción.

En relación con los gastos de desarrollo no se ha observado en algún caso que los contribuyentes no puedan compensar la pérdida tributaria que les genera amortizar los gastos de desarrollo del primer año, porque el inicio de la etapa de explotación no demora en promedio más de cuatro años. Los contribuyentes no pierden los gastos de desarrollo por efecto de la compensación de pérdidas, porque en la etapa de desarrollo se realizan los trabajos para preparar el acceso a las reservas minerales y la siguiente etapa ya es la explotación o producción de la mina.

A manera de ejemplo si en el ejercicio 2012 el contribuyente está en etapa de desarrollo y amortiza por gastos de desarrollo, el importe de 2 millones esto le origina una pérdida tributaria en el ejercicio 2012, que va a poder compensarla hasta el ejercicio 2016, y en este ejercicio el contribuyente ya se encuentra en etapa de explotación o producción de la mina.

- b) Con relación a este punto es un hecho que se compensa la pérdida tributaria que se genera por amortización de gastos de desarrollo en un proyecto con los ingresos que se generan en otros proyectos.
- c) En relación con la situación descrita en este ítem, de que el titular de la actividad minera tenga todos sus proyectos en etapa productiva, la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal, en reiteradas fiscalizaciones y resoluciones (RTF N° 03113-2006 y RTF N° 6230-2016), han determinado que los gastos de desarrollo son todos los desembolsos que se ejecutan con posterioridad a la etapa de exploración, pero antes de la actividad de explotación.

A nuestro entender no cabe la posibilidad de que estando todos sus proyectos en etapa productiva, los contribuyentes incurran en gastos de desarrollo tal como se indica en las Resoluciones del Tribunal Fiscal mencionadas, dichos gastos formarían parte del costo.

Por otro lado, el Tribunal Fiscal en la Resolución N° 03113-01-2016, ha indicado que las características que debe reunir un gasto, desembolso o inversión a efectos de ser calificado como gasto de desarrollo ( y preparación) son las siguientes:

1. Que sea efectuado por un titular de actividad minera conforme a las disposiciones de la Ley General de Minería.
2. Que, faciliten, permitan y posibiliten la explotación de la reserva mineral; esto es, el acceso al yacimiento minero y la producción comercial de la mina.
3. Que se incurra en los mismos antes de la etapa de explotación o producción del yacimiento minero.

Por lo tanto, si los contribuyentes tienen todos sus proyectos en etapa productiva, no pueden registrar y declarar gastos de desarrollo en dicho ejercicio, porque estos sólo son aceptados cuando se encuentra en la etapa de desarrollo.

### **3.2 Interpretación Sistemática del Art. 75° de la Ley General de Minería**

De acuerdo con lo señalado en la norma VIII – Interpretación de Normas Tributarias del Código Tributario, al aplicar las normas tributarias se podrán usar todos los métodos de interpretación admitidos por el Derecho.

En la medida que las contingencias tributarias en la amortización de los gastos de desarrollo en el sector minero se originan debido a diversos criterios interpretativos y discrepancias en la aplicación del Artículo 75° de la LGM, por parte de los contribuyentes, la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal.

Asimismo, en el artículo 75° de la LGM, establece la forma en que se pueden reconocer los gastos de exploración, preparación y desarrollo en los resultados para

efectos tributarios. Así, se desprende que el contribuyente tiene dos opciones a efectos de amortizar los gastos de desarrollo incurridos, esto es, deduciéndolos íntegramente en el ejercicio en que se incurran, o amortizarlos en dos o tres ejercicios.

En el mencionado artículo se señala que el ejercicio de la opción deberá ser realizado al cierre del ejercicio en que se efectuaron los gastos, comunicando su elección a la Administración Tributaria al tiempo de presentar la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta, e indicando adicionalmente el plazo en que se realizará la amortización y también el cálculo realizado. Añade dicho artículo que la citada opción se ejercitará respecto de los gastos de cada ejercicio, siendo que escogido un sistema, éste no podrá ser variado respecto de los gastos de dicho ejercicio.

Así, respecto del conjunto de gastos de desarrollo incurridos en un ejercicio, el contribuyente debía optar por:

- Deducirlos íntegramente en dicho ejercicio; o,
- Deducirlos en un plazo máximo de tres ejercicios incluido el primero; es decir los contribuyentes pueden optar por amortizar los gastos de desarrollo en dos años o tres años, incluyendo el primer año en que se genera la amortización de dichos gastos.

Para lo cual debía comunicar la opción elegida a la Administración Tributaria, indicando adicionalmente el plazo de amortización y el cálculo efectuado, no pudiendo ser variada dicha elección ni los plazos comunicados.

Algunos contribuyentes sostienen que la amortización de los gastos de desarrollo cuando deciden amortizar en dos o en tres años debe ser según su criterio y libre elección, y que en el artículo 75° de la LGM no se ha establecido de forma expresa que la amortización de los gastos de desarrollo debe ser efectuada en forma lineal o proporcional.

Asimismo, en el trabajo de investigación en esta casa de estudios se establece 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.

... 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.

... 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 (De La Cruz y Briceño, 2017, pp. 10, 34, 35).

La posición que sostienen algunos contribuyentes de acuerdo con lo indicado líneas arriba, con relación al artículo 75° de la LGM, genera la opinión de que no se ha establecido en forma expresa que la amortización de los gastos de desarrollo en el sector minero debe ser efectuada de forma lineal o proporcional. Esta interpretación la realizan utilizando el método literal, este es el primer método de interpretación que todo interprete utiliza, el cual solo basa su interpretación en el lenguaje escrito en el que se halla producida la norma, trata de ver el significado y sentido de la norma a través del estudio y análisis de la letra de su propio texto, sin embargo, no es autosuficiente porque puede llevar a conclusiones erróneas. Por eso suele actuar implícita o explícitamente acompañado a otros métodos de interpretación.

Al respecto también se ha pronunciado Rubio Correa (2009).

El método literal es el primero a considerar necesariamente en el proceso de interpretación porque decodifica el contenido normativo que quiso comunicar quien dictó la norma. Sin embargo, el método literal suele actuar - implícita o explícitamente

- ligado a otros métodos para dar verdadero sentido a las interpretaciones y, en muchos casos, es incapaz de dar una respuesta interpretativa adecuada (p. 239).

Por lo que se considera que para efectos de interpretar el artículo 75° de la LGM, el método de interpretación literal no es el más adecuado, porque la interpretación de una norma no solo debe hacerse de manera literal sino observando todo el contexto donde se desarrolla, por lo que es necesario hacer uso de otros métodos de interpretación.

Para efectos del análisis del artículo 75° de la LGM, se parte de un criterio tecnicista y utiliza el método de interpretación sistemático por ubicación de la norma, porque se considera que la LGM y la LIR que forman parte del ordenamiento tributario se encuentran interrelacionadas, en lo que se respecta a la amortización de los gastos de desarrollo del sector minero.

Además, en el artículo 75° de la LGM en concordancia con el inciso o) del artículo 37° de LIR se le ha dado un tratamiento tributario especial a la amortización de gastos de desarrollo por más de un ejercicio, se observa que se tienen dos normativas bajo análisis, una de carácter especial la LGM y otra de carácter general del Impuesto a la Renta.

En primer lugar, se analizarán las amortizaciones reguladas en la norma especial la LGM.

Cabe destacar que el Capítulo III de la LGM, denominado Régimen Tributario, contiene, entre otros aspectos, las reglas para la amortización del valor de adquisición de las concesiones mineras, así como los lineamientos para la amortización en lo invertido por concepto de prospección, exploración y desarrollo en la referida actividad minera.

En el artículo 74°, el mencionado capítulo indica que el valor de adquisición de las concesiones se amortizará a partir del ejercicio en que de acuerdo a ley corresponda cumplir con la obligación de producción mínima. Agrega que similar tratamiento tiene lo gastado en prospección y exploración.

El Tribunal Fiscal, en la Resolución N° 12603 de agosto de 2011, analizó un caso de amortización del valor de una concesión minera regulado en el artículo 74° de la LGM, concluyendo que, a pesar de que en dicha normativa no se señale expresamente que la amortización deba ser lineal o proporcional, en la medida que el procedimiento allí regulado arroje un número de años y no considera otro parámetro objetivo como monto de producción; se desprende que el sistema de amortización a aplicar es el de línea recta.



Así también, la amortización de los gastos de exploración regulados en el artículo 75° de la LGM también considera el procedimiento descrito en el artículo 74° de dicha norma respecto de la amortización del valor de las concesiones, el cual también arroja un número de años que será determinado por el titular de la actividad minera como aplicación de dicho procedimiento – el mismo que debía ser determinado en una oportunidad específica sin que pueda ser variado –, por lo que, al no considerar dicho artículo otro parámetro objetivo además del número de años para efectuar la amortización, el sistema de amortización a utilizar también sería el lineal.

En segundo lugar, se analizarán las amortizaciones reguladas en la norma general del Impuesto a la Renta, el análisis se remitirá a la amortización de gastos preoperativos y a la amortización de activos intangibles de duración limitada.

En el inciso g) del artículo 37° de la LIR se expresa que serán deducibles:

Los gastos de organización, los gastos preoperativos iniciales, los gastos pre operativos originados por la expansión de las actividades de la empresa y los intereses devengados durante el período pre operativo, a opción del contribuyente, podrán deducirse en el primer ejercicio o amortizarse proporcionalmente en el plazo máximo de diez (10) años (subrayado agregado).

También en el inciso g) del artículo 44° de la LIR, se señala que no serán deducibles:

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 (subrayado agregado).

Así, de lo expuesto, se desprende, tanto de la normativa especial de la actividad minera vinculada a amortizaciones, como de la normativa general del Impuesto a la Renta, que la amortización allí regulada está relacionada con el parámetro objetivo del “sistema elegido” por el contribuyente, el cual es fijo, por lo que la amortización debe efectuarse a través de una distribución del gasto o costo en función del número de años fijado en la norma respecto del “sistema elegido”, sin considerar algún otro parámetro objetivo, lo cual implica una distribución equitativa del mismo, debiendo aplicarse por tanto una amortización lineal o proporcional.

En reiteradas resoluciones el Tribunal Fiscal ha manifestado, que si bien en el artículo 75° de la LGM no señala expresamente que la aludida amortización de los gastos de desarrollo deba ser lineal o proporcional, en la medida que el procedimiento allí regulado en el caso de la segunda opción – la amortización en el ejercicio en que se incurre en los gastos de desarrollo y en los siguientes hasta un máximo de dos adicionales – arroja un número de años, se concluye que ese es el método optado por la LGM.

Con respecto al método de interpretación sistemático el Tribunal Fiscal en la Resolución N° 08026 de enero de 2016 señala lo siguiente:

Que cabe recordar que el método de interpretación sistemática concibe a la norma jurídica como parte de un sistema jurídico –en el cual se encuentra vigente conjuntamente con otras normas- que persigue fines comunes de orden público, por lo que el sentido y alcance de la norma jurídica deberá ser obtenido del contexto normativo en el que se encuentra, efectuando el análisis del ordenamiento jurídico que contiene todos los elementos que completan la regulación de una determinada institución jurídica.

En concordancia con la Resolución del Tribunal Fiscal mencionada para efectos de analizar el segundo párrafo del artículo 75° de la LGM, se tiene que analizar esta norma conjuntamente con otras normas tributarias que se encuentran interrelacionadas con el fin de efectuar un análisis coherente y llegar a interpretar lo que quiere decir con relación a la amortización de los gastos de desarrollo.

De acuerdo con la reiterada jurisprudencia del Tribunal Fiscal que la amortización de los gastos de desarrollo del sector minero es lineal o proporcional al número de años, es que se da por sentado esta posición tal es así que el Proyecto de la Ley General de Minería N° 2682/2017-CR de fecha 06/04/2018 presentado por los congresistas integrantes del Grupo Peruanos por el Kambio al congreso en el segundo párrafo del artículo 70° se mantiene casi la misma redacción que tiene la LGM actual.

Así se tiene que el segundo párrafo del artículo 74° de la LGM vigente señala:

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

En el segundo párrafo del artículo 70° del proyecto de la Ley General de Minería N° 2682/2017-CR, se señala:

Los gastos de desarrollo y preparación que permitan la explotación del yacimiento por más de un ejercicio gravable, podrán deducirse íntegramente en el ejercicio en que se incurran, o amortizarse en el mismo y en los siguientes, hasta un máximo de dos (2) ejercicios gravables adicionales.

Por lo tanto, si el legislador hubiera querido que la amortización de los gastos de desarrollo en el sector minero fuera a libre criterio y elección del contribuyente, considerando como plazo máximo los tres años, lo hubiera puesto en la norma, en la medida de que sería una situación atípica que necesita estar en la ley, para ser aplicada. Esta situación que se plantea no encaja en ningún modelo tributario, porque de acuerdo con la doctrina, marco conceptual, normas internacionales de contabilidad, normas tributarias y jurisprudencia del Tribunal fiscal, para reconocer un gasto en el estado de resultados se utilizan procedimientos sistemáticos y racionales de distribución, así como se tienen que cumplir con los criterios de causalidad, razonabilidad y normalidad.

Así tenemos, que el Tribunal Fiscal en reiteradas resoluciones ha mantenido su posición que, aunque de manera expresa, no se haya indicado en el Artículo 75° de la LGM que el método de amortización es de línea recta, señala que ese es el método optado por la LGM.

De acuerdo con lo detallado en los párrafos precedentes se observa en relación con el método de interpretación sistemático por ubicación de la norma, el artículo 75° de la LGM, no puede ser interpretado en forma aislada y de manera literal, sino que tiene que ser interpretado como un conjunto o grupo normativo, por lo que se debe tener en cuenta la normativa específica LGM y la normativa general del Impuesto a la Renta relativa a amortizaciones, así como la reiterada jurisprudencia sobre el tema.

Por lo que se tiene que analizar el artículo 75° de la LGM junto con la ley del impuesto a la renta. Además, en relación con la amortización tanto en la norma específica como en la norma general, se observa que la amortización siempre se va a dar en número de años, por lo que se determina que el sistema de amortización a aplicar es el de línea recta o proporcional al número de años.

### **3.3 Posiciones en contra**

### **3.3.1 Método de interpretación literal**

Algunos contribuyentes opinan en contra a lo planteado en este trabajo de investigación de que en el artículo 75° de la LGM no se ha establecido de forma expresa que la amortización de los gastos de desarrollo debe ser efectuada en forma lineal o proporcional.

Esto no es correcto, ya que utilizar el método de interpretación literal que es el primero que todo interprete utiliza, puede llevar a conclusiones erróneas.

Debido a que mediante la utilización de este método, se trata de descubrir el significado y sentido de la norma a través del estudio y análisis de la letra de su propio texto, pero no es autosuficiente y por lo tanto debe ir acompañado del uso de otros métodos.

Por lo que para efectos de interpretar una norma uno no debe quedarse solamente con la interpretación que da el método literal, sino que se debe utilizar otros métodos de interpretación para llegar a conclusiones válidas.

### **3.3.2 Amortización lineal o proporcional**

Asimismo, algunos contribuyentes consideran que, si deciden amortizar los gastos de desarrollo en dos o tres años, estos pueden ser amortizados a su libre criterio y elección en cada año sin seguir el método lineal o proporcional.

Sin embargo, la presente investigación establece que el análisis del artículo 75° de la LGM se debe hacer con el método de interpretación sistemático por ubicación de la norma, ya que no puede ser analizado el mencionado artículo en forma aislada sino en relación con otras normas.

Por lo que, considerando la normativa específica LGM y la general del Impuesto a la Renta relativa a las amortizaciones, así como la reiterada jurisprudencia que se ha mencionado en este trabajo de investigación se llega a la conclusión de que si bien en el artículo 75° de la LGM no señala expresamente que la aludida amortización de los gastos de desarrollo deba ser lineal o proporcional, en la medida que el procedimiento allí regulado en el caso de la segunda opción – la amortización en el ejercicio en que se

incurre en los gastos de desarrollo y en los siguientes hasta un máximo de dos adicionales – arroja un número de años, se concluye que el método lineal es el método optado por la LGM.

### **3.3.3 Principio de legalidad**

En otros casos los contribuyentes manifiestan que al exigir la aplicación de un sistema de amortización lineal se estaría vulnerando el principio de legalidad pues con ello se crea un requisito o condición adicional no contemplado en norma legal o reglamentaria.

En cambio, este trabajo sustenta, que a pesar de que la norma bajo análisis no señale de manera literal que el método a aplicarse sea el lineal o proporcional, no implica que, de una interpretación sistemática de la citada normativa especial, así como de la normativa general, no se desprenda la razonabilidad de aplicar una amortización proporcional o lineal, por lo que no se está vulnerando el principio de legalidad.

## CONCLUSIONES

- En el presente trabajo se ha analizado las contingencias tributarias en la amortización de gastos de desarrollo en el sector minero, debido a diversos criterios interpretativos y discrepancias en la aplicación del Artículo 75° de la LGM, norma que regula el tratamiento tributario de la amortización de los gastos de desarrollo.
- Algunos contribuyentes interpretan que los gastos de desarrollo en el sector minero pueden ser amortizados a su libre criterio y elección, sin necesidad de seguir el método lineal o proporcional lo que origina reparos tributarios en las fiscalizaciones, las reclamaciones correspondientes y los pronunciamientos del Tribunal Fiscal confirmando la posición de la Administración Tributaria.
- A manera de ejemplo, en el supuesto que el contribuyente optó por amortizar en tres años los gastos de desarrollo del ejercicio 2015 por el importe de S/. 30 millones de soles, según el contribuyente el sistema de amortización será el que considere más adecuado a sus proyecciones económicas, es decir a su libre criterio y elección, por lo que, si la empresa está arrojando pérdidas en el ejercicio 2015, va a diferir el mayor importe de gastos de desarrollo, como sigue, amortizará en el ejercicio 2015 el importe de S/. 1 millón, en el ejercicio 2016 el importe de S/. 1 millón y en el ejercicio 2017 amortizará como gastos de desarrollo el importe de 28 millones.
- El tratamiento tributario de los gastos de desarrollo se encuentra regulado en el inciso o) del artículo 37° de la LIR, norma que señala que se deducirán de la renta bruta los gastos de desarrollo 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 señala la LGM y sus normas complementarias y reglamentaria.
- En el artículo 75° de la LGM, establece la forma en que se pueden reconocer los gastos de exploración, preparación y desarrollo en los resultados para efectos tributarios. Así, se desprende que el contribuyente tiene dos opciones a efectos de

amortizar los gastos de desarrollo incurridos, esto es, deduciéndolos íntegramente en el ejercicio en que se incurran, o amortizarlos en dos o tres ejercicios.

- En el mencionado artículo 75° de la LGM se señala que el ejercicio de la opción deberá ser realizado al cierre del ejercicio en que se efectuaron los gastos, comunicando su elección a la Administración Tributaria al tiempo de presentar la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta, e indicando adicionalmente el plazo en que se realizará la amortización y también el cálculo realizado. Añade dicho artículo que la citada opción se ejercitará respecto de los gastos de cada ejercicio, que escogido un sistema, éste no podrá ser variado respecto de los gastos de dicho ejercicio.
- Para efectos del presente análisis, hemos tomado en cuenta las definiciones conceptuales de los términos “Gastos de desarrollo”, “Amortización” y “Métodos de Amortización”, así como los métodos de interpretación de las normas jurídicas en general y tributarias en particular.
- Son gastos de desarrollo minero, aquellos desembolsos que los realiza el titular de la actividad minera y tienen como finalidad posibilitar y preparar el acceso al yacimiento minero y se incurren antes de la etapa de explotación.
- La NIC 38 define que la amortización es la distribución sistemática del importe depreciable de un activo intangible durante los años de su vida útil y señala que pueden utilizarse distintos métodos, para distribuir el importe depreciable de un activo. Estos métodos incluyen los siguientes:
  - Método lineal
  - Depreciación decreciente
  - Unidades de producción
- En cuanto a la interpretación de las normas, el método de interpretación literal es el primero que todo interprete utiliza, es aquel, por el que, mediante su utilización, se persigue descubrir el significado y sentido de la norma a través del estudio y análisis de la letra de su propio texto, pero no es autosuficiente y por lo tanto debe ir acompañado del uso de otros métodos, utilizar solo este método en la interpretación de las normas es insuficiente y puede llevar a conclusiones erróneas.

- Todas las normas jurídicas, no son mandatos solitarios o apartados, sino que forman parte de un conjunto, subconjunto o grupo normativo, por eso el método de interpretación sistemática por ubicación de la norma, consiste en analizar la norma conjuntamente con otras normas, considerando que el derecho es un sistema que está perfectamente armonizado, debemos procurar utilizar siempre este método de interpretación.
- Tanto la Administración Tributaria como el Tribunal Fiscal han señalado que para efectos de la amortización de los gastos de desarrollo en el sector minero no puede seguirse un método de interpretación literal sino sistemática por ubicación de la norma.
- En reiteradas resoluciones el Tribunal Fiscal ha manifestado, que si bien en el artículo 75° de la LGM no señala expresamente que la aludida amortización de los gastos de desarrollo deba ser lineal o proporcional, en la medida que el procedimiento allí regulado en el caso de la segunda opción – la amortización en el ejercicio en que se incurre en los gastos de desarrollo y en los siguientes hasta un máximo de dos adicionales – arroja un número de años, se concluye que el método lineal es el optado por la LGM.
- A nuestro entender la interpretación correcta es la interpretación sistemática por ubicación de la norma, según la cual para amortizar los gastos de desarrollo se debe seguir el método proporcional o lineal.



## RECOMENDACIONES

- Es necesaria una modificación normativa en el segundo párrafo del artículo 75 ° de la LGM que resuelva estas controversias en la amortización de gastos de desarrollo, nuestra propuesta de modificación para este segundo párrafo del mencionado artículo sería: “Los gastos de desarrollo y preparación que permitan la explotación del yacimiento por más de un ejercicio, podrán deducirse íntegramente en el ejercicio en que se incurran o, amortizarse en dicho ejercicio y en los siguientes hasta un máximo de dos adicionales; de optarse la amortización en dos o tres ejercicios, ésta deberá ser en forma lineal.
- A falta de una modificación normativa en el segundo párrafo del artículo 75° de la LGM y ante reiterada jurisprudencia del Tribunal Fiscal de que la amortización de los gastos de desarrollo es de forma lineal o proporcional resulta necesario que el Tribunal Fiscal emita una Resolución de Observancia Obligatoria que zanje la discusión.

## REFERENCIAS

- Arroyo, G. (2019). La deducción de los gastos de exploración minera. Un estudio del artículo 74 de la Ley General de Minería. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, número 66.
- APB 17: Intangible Assets (Agosto 1970). Recuperado de: <http://www.fasb.org/cs/BlobServer?blobkey=id&blobnocache=true&blobwhere=1175820195241&blobheader=application/pdf&blobcol=urldata&blobtable=MungoBlobs>
- Cabanellas de Torres, G. (2006). *Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual*. (Ed. 29ava) Buenos Aires. Editorial Heliasta.
- Chumacero, Quispe (2012) Problemática en torno al tratamiento tributario de los gastos de desarrollo en la actividad minera. *Revista Instituto Peruano de Derecho Tributario*. Recuperado de: [http://www.ipdt.org/uploads/docs/03\\_Rev58\\_RCHQ.pdf](http://www.ipdt.org/uploads/docs/03_Rev58_RCHQ.pdf)
- Decreto Supremo N° 014 – 92 – EF, Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería. (3 de Junio de 1992). Recuperado del sitio de internet del Congreso de la República: [http://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con3\\_uibd.nsf/89E200B65DCF6DE9052578C30077AC47/\\$FILE/DS\\_014-92-EM.pdf](http://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con3_uibd.nsf/89E200B65DCF6DE9052578C30077AC47/$FILE/DS_014-92-EM.pdf)
- Decreto Supremo N° 179 – 2004 – EF, Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta (6 de diciembre del 2004). Recuperado del sitio de internet la Superintendencia de Administración Tributaria: <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/renta/ley/fdetalle.htm>
- Decreto Supremo 133-2013-EF, Texto Único Ordenado Del Código Tributario (22 de Junio del 2013). Recuperado de: <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/codigo/fdetalle.html>
- Decreto Supremo N°059- 96- PCM, Texto Único Ordenado de las normas con rango de Ley que regulan la entrega en concesión al sector privado de las obras públicas de infraestructura y de servicios públicos (26 de Diciembre de 1996). Recuperado de: <https://www.mef.gob.pe/es/normatividad-sp-29923/por-temas/7033-decreto-supremo-n-059-96-pcm/file>
- De La Cruz, G y Briceño, J (2017) *Controversias en Torno a la Amortizacion Tributaria de los Gastos de Desarrollo Mineros*. (Tesis de maestría). Universidad de Lima. Recuperado de: [http://repositorio.ulima.edu.pe/bitstream/handle/ulima/7140/De\\_La\\_Cruz\\_Rodr%c3%adguez\\_Gladys.pdf?sequence=3&isAllowed=y](http://repositorio.ulima.edu.pe/bitstream/handle/ulima/7140/De_La_Cruz_Rodr%c3%adguez_Gladys.pdf?sequence=3&isAllowed=y)
- Donayre, G. (2014). *La Interpretación Jurídica: Propuestas Para su Aplicación en el Derecho Tributario*. Recuperado de: <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derech>

oysociedad/article/download/12569/13127

- Estudios Mineros del Perú. (sf). Manual de Minería (1° ed.). Perú, Lima.  
Recuperado de: <https://es.scribd.com/document/136066849/Manual-de-Mineria-Estudios-Mineros-del-Peru-SAC>
- García Montúfar, G y Franciskovic Ingunza, M. (1989). *Derecho minero común; doctrina, jurisprudencia y legislación*. Gráfica Horizonte.
- García Mullin, J.R. (1980). *Manual del Impuesto a la Renta*. Centro Interamericano de Estudios Tributarios – CIET – Documento 872. Buenos Aires.
- Ley N° 26221, Ley Orgánica que norma las actividades de Hidrocarburos en el territorio nacional (16 de Octubre del 2002). Recuperado de: <http://www2.osinerg.gob.pe/MarcoLegal/pdf/LEYOH-%2026221.pdf>
- Marco Conceptual para la Información Financiera – Versión 2016. Recuperado de: [https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta\\_publ/con\\_nor\\_co/vigentes/niif/marco\\_conceptual\\_financiera2014.pdf](https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_publ/con_nor_co/vigentes/niif/marco_conceptual_financiera2014.pdf)
- Norma Internacional de Contabilidad 38. (2016). Consejo Normativo de Contabilidad. Recuperado de: [https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta\\_publ/con\\_nor\\_co/no\\_oficializ/nic/ES\\_GVT\\_RedBV2016\\_IAS38.pdf](https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_publ/con_nor_co/no_oficializ/nic/ES_GVT_RedBV2016_IAS38.pdf)
- Obregón, T. (2011). *La interpretación e integración de la norma tributaria*. Recuperado de: <https://revistas.ulima.edu.pe/index.php/Advocatus/article/viewFile/404/386>
- Proyecto de Ley N° 2682 – 2017 – CR, Proyecto de la Ley General de Minería. (6 de Abril del 2018). Recuperado de: [http://www.leyes.congreso.gob.pe/Documentos/2016\\_2021/Proyectos\\_de\\_Ley\\_y\\_de\\_Resoluciones\\_Legislativas/PL0268220180406.pdf](http://www.leyes.congreso.gob.pe/Documentos/2016_2021/Proyectos_de_Ley_y_de_Resoluciones_Legislativas/PL0268220180406.pdf)
- Rosado Silva, E. (2003). *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. Recuperado de [http://www.ifaperu.org/uploads/articles/13\\_08\\_CT28\\_ERS.pdf](http://www.ifaperu.org/uploads/articles/13_08_CT28_ERS.pdf)
- Rubio Correa M. (2009). *El Sistema Jurídico Introducción al Derecho*. Fondo E. Pontificia Universidad Católica del Perú.
- Resolución de Tribunal Fiscal N° 03113 – 1 – 2006 (7 de Junio de 2006) Recuperado de: [http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2006/1/2006\\_1\\_03113.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2006/1/2006_1_03113.pdf)
- Resolución de Tribunal Fiscal N° 06230 – 03 – 2016 (30 de Junio de 2016) Recuperado de: [http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2016/3/2016\\_3\\_06230.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2016/3/2016_3_06230.pdf)

Resolución de Tribunal Fiscal N° 12603 – 08 – 2011 (22 de Julio de 2011) Recuperado de: [http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2011/8/2011\\_8\\_12603.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2011/8/2011_8_12603.pdf)

Resolución de Tribunal Fiscal N° 21753 – 11 – 2012 (20 de Diciembre de 2012) Recuperado de: [http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2012/11/2012\\_11\\_21753.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2012/11/2012_11_21753.pdf)

Resolución de Tribunal Fiscal N° 08026 – 1 – 2016 (24 de Agosto de 2016). Recuperado de: [http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2016/1/2016\\_1\\_08026.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2016/1/2016_1_08026.pdf)

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.

Villegas, H. (2002). Curso de Finanzas, Derecho Financiero Y Tributario (8va Ed.). Buenos Aires. Editorial Astrea.

