



Renzo Chumacero Quispe<sup>(\*)</sup>

## Problemática en torno al **Tratamiento Tributario** de los Gastos de Desarrollo en la Actividad Minera<sup>(\*\*)</sup>

### *Problems related to the Tax Treatment of the Development Costs in Mining Activities*

**Resumen:** En la actualidad, la actividad minera representa grandes ingresos para el país en términos de recaudación tributaria. No obstante ello, existen reglas tributarias que aún no quedan claras para las compañías mineras.

Por tal motivo, en el presente artículo, desarrollaremos los aspectos críticos en el ordenamiento jurídico tributario respecto a los gastos de desarrollo. Así, en primer lugar, pasaremos revista a los conceptos desarrollados en la doctrina y jurisprudencia, considerando que no existe una definición clara en la legislación peruana, lo que genera una incorrecta calificación de dichos gastos y, en consecuencia, la aplicación de un tratamiento tributario distinto al que corresponde. De esa manera, proponemos una definición de gastos de desarrollo que permita aclarar cualquier duda al respecto.

De otro lado, en relación a la oportunidad de reconocimiento para efectos fiscales de los referidos gastos, describiremos brevemente la problemática actual ocasionada por la redacción del texto de la norma sectorial, considerando los distintos tipos de situaciones por los que puede atravesar una compañía minera.

Por último, respecto a la aplicación o no del plazo lineal de la amortización de los gastos de desarrollo, debe quedar claro que por la propia redacción de la norma sectorial y la evaluación de gastos de naturaleza similar, existen dos posiciones que abonan a la aplicación de uno u otro tipo de amortización. En ese sentido, consideramos conveniente un cambio en la redacción del texto de la norma sectorial, de manera que se genere seguridad jurídica y que las compañías mineras tengan certeza sobre el método de amortización aplicable.

**Palabras Claves:** Gastos de Desarrollo - Compañías Mineras - Reglas tributarias no claras - Amortización Lineal - Amortización No Lineal - Reconocimiento Fiscal.

---

(\*) Abogado por la Universidad de San Martín de Porres. Asociado del Instituto Peruano de Derecho Tributario (IPDT) y la Asociación Fiscal Internacional – Grupo Peruano (IFA). Participante del XII Curso Intensivo de Derecho Tributario Internacional (CIDTI) llevado a cabo en la Universidad Austral de Buenos Aires y diversos seminarios a nivel nacional.

(\*\*) Artículo preparado expresamente para acreditar versación tributaria en el Proceso de Admisión 2012 del Instituto Peruano de Derecho Tributario (IPDT).  
Cabe precisar que, en los primeros meses del presente año 2013, no ha surgido ningún cambio normativo y/o jurisprudencial, en virtud del cual lo dispuesto en el presente artículo pueda cambiar.

## Problemática en torno al Tratamiento Tributario de los Gastos de Desarrollo en la Actividad Minera Problems related to the Tax Treatment of the Development Costs in Mining Activities

**Abstract:** Nowadays, the Mining Industry represents a considerable amount in terms of Tax Collection for Peru. However, there are some special tax rules which are unclear for the Mining Companies.

In this regard, by means of this article, we will describe the most important aspects in the Tax Law related to the Development Costs. First of all, we will evaluate the definitions established in the Doctrine and Tax Court's Resolutions, since there is not a clear description related to said costs in the Special Law, which most of the time implies their wrong qualification and, consequently, the application of an incorrect Tax Treatment. At this point, we will come up with a definition for that kind of costs.

On the other hand, in connection to the opportunity to recognize said kind of costs for tax purposes, we will briefly describe the current problems derived from the content of the Special Law, regarding the different type of situations involving the Mining Companies.

Finally, regarding the application or not of the straight line amortization method, due to the evaluation of the description established in the Special Law and the analysis of expenses with similar nature, we consider that there could be two positions related to the amortization method to be used. For that reason, we believe that there should be a legislative amendment that allows the Mining Companies to have certainty in connection to the amortization method which is applicable.

**Keywords:** Development costs - Mining Companies - Unclear Tax Rules - Straight Line Amortization Method - Non Straight Line Amortization Method - Tax Recognition.

### 1. Introducción

En la actualidad, no cabe duda que la actividad minera constituye la actividad económica que representa mayores ingresos para el fisco peruano. En efecto, según datos de la propia Administración Tributaria<sup>(1)</sup>, sólo en el año 2011 la actividad minera representó S/. 6,290 millones en ingresos recaudados por Impuesto a la Renta de Tercera Categoría, lo que implica aproximadamente el 32.56% del total de ingresos recaudados en dicho año.

Asimismo, hasta febrero del año 2012, según la publicación "Cartera Estimada de Proyectos Mineros" preparada por el Ministerio de Energía y Minas<sup>(2)</sup>, existen 28 proyectos mineros en etapa de exploración y 9 proyectos mineros con el Estudio de Impacto Ambiental aprobado, que representan una inversión en nuestro país ascendente a US\$ 26 718 millones y US\$ 18,038 millones, respectivamente<sup>(3)</sup>.

Lo expuesto líneas arriba, no augura más que un futuro promisorio de cara al crecimiento económico de nuestro país. Ahora bien, sin perjuicio de lo expuesto, siendo que la actividad minera juega un rol importante para la economía de nuestro país, la pregunta es: ¿Los inversionistas mineros tienen en claro las reglas del juego? Concretamente, en el aspecto tributario, ¿las disposiciones tributarias, de la manera que en la actualidad se encuentran redactadas, podrían generar contingencias en términos de aplicación para los inversionistas mineros?

En ese contexto, en el año 2007 se presentó al Ministerio de Energía y Minas, un informe en torno a los mayores problemas tributarios del sector que están frenando las inversiones y generando lentitud en el avance de las mismas. Entre los problemas identificados se encuentran los gastos realizados en proyectos de desarrollo social, las provisiones por cierre de minas, los gastos de desarrollo y preparación del yacimiento en más de un ejercicio, entre otros<sup>(4)</sup>.

Así las cosas, en el presente trabajo, se abordará la problemática existente en torno

(1) Disponible en web: [http://www.sunat.gob.pe/estadisticasestudios/busqueda\\_actividad\\_economica.html](http://www.sunat.gob.pe/estadisticasestudios/busqueda_actividad_economica.html)

(2) Disponible en web: <http://www.minem.gob.pe/sector.php?idSector=1#>

(3) Entre las empresas con un mayor compromiso de inversión se encuentran la Minera Yanacocha S.R.L. con su Proyecto Congas, Xstrata Perú S.A. con su Proyecto Las Bambas y Minera Chinalco Perú S.A. con su Proyecto Toromocho.

(4) Disponible en web: <http://www.aempresarial.com/web/informativo.php?id=3137>



## Renzo Chumacero Quispe

al tratamiento tributario de los gastos de desarrollo en la actividad minera. Para tales efectos, centraré mi atención en los siguientes tres temas que considero gravitantes:

- a) ¿Qué comprenden los gastos de desarrollo?
- b) ¿A partir de qué ejercicio se deben reconocer los gastos de desarrollo y cuáles son las implicancias tributarias de dicho reconocimiento?
- c) ¿Dicha amortización a la que se refiere la norma es de carácter lineal o se encuentra en función a lo que decida el titular de la actividad minera?

### **2. Importancia de la definición de los gastos de desarrollo**

En primer lugar, cabe destacar que el inciso g) del artículo 37 de la Ley de Impuesto a la Renta (en adelante, Ley de IR) y su norma reglamentaria respectiva, hace referencia a los gastos preoperativos<sup>(5)</sup>, estableciendo un tratamiento tributario especial para dicho tipo de erogaciones.

Así, toda vez que una erogación califique como gasto preoperativo, el contribuyente tiene la opción de cargar dichos gastos a resultados en un ejercicio o amortizarlos proporcionalmente en un plazo máximo de diez años una vez iniciada la etapa productiva.

Ahora bien, no obstante los gastos de desarrollo, y en general, muchas de las inversiones mineras que comprometen sumas de dinero importantes, también pueden incurrirse antes de iniciada la etapa de producción, el legislador nacional tomando como premisa las especiales características de la industria minera; así como, los largos plazos y sumas de inversión cuantiosas que involucran sus distintas etapas, confiere un tratamiento tributario especial a dichas inversiones, distinto al establecido en el citado inciso g) del artículo 37 de la Ley de IR.

En efecto, el inciso o) del artículo 37 de la Ley de IR, establece que son deducibles a fin de establecer la renta neta de tercera categoría: “Los gastos de exploración, preparación y desarrollo

en que incurran los titulares de actividades mineras, que se deducirán en el ejercicio en que se incurran, o se amortizarán en los plazos y condiciones que señale la Ley General de Minería y sus normas complementarias y reglamentarias”.

De ese modo, el TUO de la Ley General de Minería vigente<sup>(6)</sup>, en sus artículos 74 y 75 establece el tratamiento tributario para los gastos de exploración, gastos de desarrollo y preparación.

De manera gráfica, podríamos resumir los distintos tratamientos tributarios en el Cuadro 1.

Ahora bien, considerando el distinto tratamiento tributario aplicable para los gastos preoperativos, gastos de exploración y gastos de desarrollo, resulta importante una definición que no deje lugar a duda ni a margen de interpretación, de manera que el tratamiento que se confiera no genere eventuales contingencias a futuro cuando se lleve a cabo una fiscalización por parte de la Administración Tributaria.

Sobre el particular, en torno a los gastos de desarrollo que son materia del presente artículo, el artículo 8 del TUO de la Ley General de Minería, define a la etapa de desarrollo en los siguientes términos: “Desarrollo es la operación que se realiza para hacer posible la explotación del mineral contenido en un yacimiento”.

Como se puede apreciar, dicha definición es muy general, por lo que no resulta clara y podría llegarse al absurdo de que todo gasto que coadyuve a la explotación del mineral constituya un gasto de desarrollo

(5) Se menciona a 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.

(6) Aprobado por Decreto Supremo No. 014-92-EM.

## Problemática en torno al Tratamiento Tributario de los Gastos de Desarrollo en la Actividad Minera Problems related to the Tax Treatment of the Development Costs in Mining Activities

**Cuadro 1**

<b>Tipo de Inversión Minera</b>	<b>Tratamiento Tributario</b>
Los gastos preoperativos - Inciso g) del artículo 37 de la Ley de Impuesto a la Renta	A partir de iniciada la etapa productiva, deducirse en el primer ejercicio o amortizarse proporcionalmente en el plazo máximo de diez años.
Gastos de Exploración: Artículos 74 y 75 del TUO de la Ley General de Minería	Pueden formar parte del valor de adquisición de la concesión, amortizándose a partir del ejercicio en que de acuerdo a Ley corresponda cumplir con la obligación de la producción mínima, en un plazo que el titular de actividad minera determinará en ese momento, en base a la vida probable del depósito, calculada tomando en cuenta las reservas probadas y probables y la producción mínima obligatoria de acuerdo a ley. Asimismo, puede optarse por deducirse lo gastado en el ejercicio en que se incurran dichos gastos. Por otro lado, una vez que la concesión se encuentre en etapa de producción mínima obligatoria, se podrán deducir 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.
Gastos de Desarrollo y Preparación: Artículo 75 del TUO de la Ley General de Minería	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.

y, en consecuencia, reciba el tratamiento tributario señalado.

En ese orden de ideas, la doctrina jurídica es capaz de otorgarnos mayores alcances en relación a la definición de etapa de desarrollo, lo que a su vez nos ayudará a definir los gastos de desarrollo que nos compete. En tal sentido,

Guillermo García Montufar<sup>(7)</sup> establece como etapa de desarrollo: "(...) Resuelto que procede explotar el yacimiento debe prepararse y a tal efecto continuar una serie de trabajos como abrir socavones, pozos, galerías, chimeneas, remover material estéril, edificar campamentos, instalar plantas de agua, de luz, construir carreteras, etc".

A su turno, Juan Roque García Mullín, señala que los gastos de desarrollo: "son aquellos que se realizan luego de comprobada la existencia de yacimientos rentables y antes de comenzar la operación"<sup>(8)</sup>.

Asimismo, Elizabeth Rosado Silva, sobre gastos de desarrollo indica que: "(...) son todos aquellos desembolsos necesarios para llevar el descubrimiento a una etapa de producción -comercial- que principalmente tienen que ver con trabajos para remover la tierra, excavar y construir caminos y túneles de acceso al depósito"<sup>(9)</sup>.

En adición a lo señalado, Carlos Rodríguez Escobedo, dentro de la definición de etapa de explotación, indica una definición similar a la antes señalada por la etapa de desarrollo, señalando que: "(...) Debe efectuarse trabajos de instalación o haciendas de beneficio para realizar en grande la explotación de los yacimientos, mediante herramientas, maquinarias, construcción de galerías, socavones, dotación de agua para las minas, acarreo y transporte, etc"<sup>(10)</sup>.

Cabe destacar también la definición esbozada en torno a área de desarrollo por Walter Díaz

(7) GARCIA MONTUFAR, Guillermo. *Apuntes de Derecho Minero Común*. Lima: Cultural Cuzco, 1989; pp. 13 y 14.

(8) GARCIA MULLIN, Juan Roque. *Manual de Impuesto a la Renta*. Buenos Aires: 1980; p. 148.

(9) ROSADO SILVA, Elizabeth. *Implicancias de las normas contables en la aplicación del Impuesto a la Renta acerca de los gastos mineros de exploración, preparación y desarrollo*. En: *Cuadernos Tributarios del IFA*. No. 28. Lima: Asociación Fiscal Internacional (IFA) Grupo Peruano, 2003; p. 121.

(10) RODRIGUEZ ESCOBEDO, Carlos. *Derecho Minería Peruano*. Arequipa: 1982; p. 11.



## Renzo Chumacero Quispe

Cartagena, en los siguientes términos: “(...) Es el lugar donde se encuentran las rampas, piques, galerías, echaderos y chimeneas”<sup>(11)</sup>.

Ahora bien, desde el punto de vista contable, el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad, IASC (por sus siglas en inglés, *International Accounting Standards Committee*), en su documento emitido para comentarios en torno a la Industria Extractiva<sup>(13)</sup>, en relación al desarrollo, señala que:

“Establece el acceso a la reserva del mineral y otras actividades preparatorias para iniciar la producción. En la industria minera, puede incluir: excavaciones permanentes, desarrollo de pasivos y galerías, construcción de carreteras y túneles, remoción de escombros y residuos de la roca, entre otros.

En la industria minera, el término de fase de desarrollo, no incluye la instalación de infraestructura, maquinaria, equipos e instalaciones. La instalación de dichos activos se refiere a menudo como la fase de construcción, aunque el desarrollo y la construcción puede producirse simultáneamente”<sup>(12)</sup>.

Por otro lado, la propia Sociedad Nacional de Minería, Petróleo y Energía<sup>(14)</sup>, hace referencia a una fase de desarrollo y construcción, estableciendo que: “En esta fase se culmina la planificación y se ejecutan los trabajos de infraestructura necesaria para realizar la explotación”.

A su turno, resulta muy interesante la definición de etapa de desarrollo otorgada por el Manual de Minería preparado por Estudios Mineros del Perú S.A.C., indicando que:

“Consiste en los trabajos previos que se realizan para llegar al mineral desde la superficie, en otras palabras significa establecer los accesos a las reservas minerales y prepararlas para su producción comercial.

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”<sup>(15)</sup>.

En ese orden de ideas, la Guía para Procedimientos Mineros Regionales, señala que: “(...) en el caso de minas subterráneas la actividad de desarrollo consiste en la realización de galerías, piques, chimeneas, rampas, etc. En el caso de minas superficiales, mediante el desarrollo se realiza una labor de desbroce hasta llegar al mineral y luego se realizan labores de acceso al yacimiento”<sup>(16)</sup>.

Por último, el propio Tribunal Fiscal en su Resolución No. 03113-1-2006, otorga una definición 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”.

Ahora bien, sin perjuicio de la doctrina y jurisprudencia citada en torno a la definición de gastos de desarrollo, cabe destacar como límite a dichos gastos, aquellas erogaciones que guarden la naturaleza de activos fijos

(11) DIAZ CARTAGENA, Walter. *Minería, Petróleo y Medio Ambiente*. 1era edición. Lima: Centro de Investigación Geográfica y Recursos Naturales - CIGREN, 1999; p. 42.

(13) Capítulo 2: Descripción de *Upstream Activities*. Quinta fase relacionada al Desarrollo.

(12) Dicha institución tiene como propósito la formulación de una serie de normas contables que puedan ser aceptadas y aplicadas con generalidad en distintos países, para de esa manera favorecer la armonización de los datos y su comparabilidad.

(14) Informe Quincenal. 2006, diciembre I: “El Ciclo Productivo de la Minería”.

(15) Disponible en web: <http://www.estudiosmineros.com>.

(16) Disponible en web: [http://extranet.minem.gob.pe/guiaregional/index\\_html?ls\\_categoria=120](http://extranet.minem.gob.pe/guiaregional/index_html?ls_categoria=120)

## Problemática en torno al Tratamiento Tributario de los Gastos de Desarrollo en la Actividad Minera Problems related to the Tax Treatment of the Development Costs in Mining Activities

o inversiones en infraestructura que constituyan servicios públicos.

Es así que, en torno a la definición de activos fijos, la Ley de Impuesto a la Renta no establece ningún lineamiento al respecto. En atención a ello, en virtud a la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, en lo no previsto por las normas tributarias se podrá aplicar normas de distinta naturaleza a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen.

Así las cosas, el artículo 223 de la Ley General de Sociedades vigente, establece que los estados financieros se preparan y presentan de conformidad con las disposiciones legales sobre la materia y con principios de contabilidad generalmente aceptados en el país. Sobre el particular, el Consejo Normativo de Contabilidad<sup>(17)</sup>, precisó que los citados principios comprenden, substancialmente, a las Normas Internacionales de Contabilidad (NICs).

En tal sentido, el párrafo 6 de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 16 (Inmuebles, Maquinaria y Equipo) señala que las propiedades, planta y equipo son los activos tangibles que:

- a) Posee una entidad para su uso en la producción o suministro de bienes y servicios, para arrendarlos a terceros o para propósitos administrativos; y
- b) Se espera usar durante más de un periodo.

A su turno, los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA) disponen que los activos fijos, conocidos también como propiedad, planta y equipo o activos de planta son utilizados por las empresas para la producción y, distribución de productos y servicios. Cabe citar como ejemplos: el terreno, los bienes inmuebles, el mobiliario, los accesorios e instalaciones, la maquinaria, el equipo y los vehículos. La naturaleza de los activos que emplea una empresa en concreto viene determinada por la naturaleza de sus actividades.

No obstante lo señalado, cabe destacar que si dicho activo fijo estuviera relacionado a la exploración y evaluación de recursos minerales, no se encontraría bajo el alcance de la

NIC 16 por exclusión expresa establecida en el párrafo tercero de dicha norma contable. En tal sentido, soy de la opinión que, en tanto dicho activo pueda ser separado y trasladado a otro proyecto distinto a la actividad minera, sí estaría dentro del alcance de la NIC 16.

En resumen, el titular de actividad minera debe tener sumo cuidado con las erogaciones incurridas, pues si cumplen algunos de los criterios delineados en la NIC 16, los PCGA y las consideraciones arriba señaladas, calificarán como activo fijo.

Por otro lado, respecto a la definición de infraestructura de servicio público, el artículo 7 del Decreto Supremo 024-93-EM, que aprueba el Reglamento del Título Noveno de la Ley General de Minería referido a las Garantías y Medidas de Promoción a la Inversión en la Actividad Minera, en torno inversiones en infraestructura establece que:

“Para efecto de lo dispuesto en el inciso d) del artículo 72 del TUO, el concepto de infraestructura de servicio público, comprende, entre otras, las obras viales, puertos, aeropuertos, obras de saneamiento ambiental, obras e instalaciones de energía, telecomunicaciones, salud, educación, recreación e infraestructura urbana. Se considera que tales obras e inversiones constituyen servicio público, cuando puedan ser utilizadas por la colectividad organizada”.

De la misma manera, el titular de actividad minera debe guardar especial atención a todas aquellas erogaciones incurridas que puedan responder a la naturaleza de inversiones en infraestructura pública.

Así las cosas, a manera de resumen y considerando todo lo expuesto, en tanto la

(17) Artículo 1 de la Resolución del Consejo Normativo de Contabilidad No. 013-98-EF/93.01.



## Renzo Chumacero Quispe

definición establecida por nuestro propio TUO de la Ley General de Minería es muy amplia, podemos esbozar una pequeña definición sobre lo que comprende la etapa de desarrollo y, en consecuencia, en qué consisten los gastos de desarrollo.

Así, la redacción de lo que comprende la etapa de desarrollo, podría ser la siguiente:

“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.

Por último, tampoco constituyen gastos de desarrollo: a) aquellas inversiones en infraestructura que constituyan servicios públicos en los términos del inciso d) del artículo 72 del TUO de la Ley General de Minería y su norma reglamentaria respectiva y b) aquellas inversiones que califiquen como activo fijo y sean capaces de trasladarse a cualquier tipo de proyectos”.

Sobre la base de la definición a la cual hemos arribado, debemos analizar los distintos tipos de erogaciones en la industria minera, con el propósito de identificar si cumplen con la naturaleza de gastos de desarrollo.

De ese modo, evitaremos el riesgo de que sean calificados como gastos preoperativos, gastos de exploración, inversiones en infraestructura pública o activos fijos, que constituyen erogaciones usuales y que involucran inversiones

considerables en la industria minera, con las distintas implicancias tributarias que ello conllevaría.

Dicha labor no es sencilla y nos podemos encontrar con innumerables situaciones en las cuales esto se evidencia. Por ejemplo, qué pasaría si un titular de actividad minera decide elaborar un túnel que conecte la Planta con la Mina para de esa manera generar un ahorro de tiempo importante y conectar en forma directa ambas áreas de trabajo. En este caso, se podría sostener que en tanto dicho túnel permitirá la explotación del mineral contenido en el yacimiento y se encontrará localizado dentro del área otorgada en concesión, calificaría como gastos de desarrollo.

Sin embargo, no obstante dicho túnel permite conectar las referidas áreas de trabajo, se podría llegar al extremo de sostener que, en tanto dicha obra sirviera también para el transporte de personal, utilizables para la colectividad organizada, tendría la naturaleza de inversiones en infraestructura que constituyen servicio público, en los términos expuestos en el inciso d) del artículo 72 del TUO de la Ley General de Minería por lo que son deducibles para efectos del Impuesto a la Renta, en la medida que hubieran sido aprobados por el organismo del sector correspondiente y en la proporción establecida por aquel<sup>(18)</sup>.

Asimismo, podrían existir casos en los que el titular de actividad minera decida instalar una correa transportadora que permita llevar el mineral de proceso de una zona a otra, por lo que en tanto la naturaleza de gastos de desarrollo no resulta del todo clara, se podría sostener que si la propiedad la detenta el

(18) El artículo 7 del Decreto Supremo 024-93-EM (decreto que aprueba el Reglamento del Título Noveno de la Ley General de Minería, referido a las Garantías y Medidas de Promoción a la Inversión en la Actividad Minera) en torno a la deducción de las inversiones en infraestructura establece que:  
“(…) La deducción de la renta imponible de estas inversiones, sólo procederá en la proporción destinada a brindar servicio público, lo que deberá constar en la respectiva resolución de aprobación (…)

## Problemática en torno al Tratamiento Tributario de los Gastos de Desarrollo en la Actividad Minera Problems related to the Tax Treatment of the Development Costs in Mining Activities

citado titular y, a su vez, dicha correa transportadora estaría en condiciones de ser trasladada a un proyecto distinto en el futuro<sup>(19)</sup>, la misma debería ser activada como una construcción y depreciada a razón del 5% anual<sup>(20)</sup>.

Así como los citados ejemplos, existen innumerables otros que podrían generar dificultades e incertidumbre para los titulares de actividad minera, en torno a su tratamiento tributario.

Por tal motivo, somos de la opinión que a efectos de garantizar la seguridad jurídica, principio rector que debe imperar en todo Estado de Derecho, el legislador debe optar por una definición más precisa en torno a lo que debemos entender por etapa de desarrollo (y consecuentemente gastos de desarrollo). Dicha definición puede estar seguida de una lista enunciativa, de manera que los titulares de actividad minera puedan apreciar ejemplos que puedan asociar con su quehacer cotidiano.

### **3. ¿A partir de qué ejercicio se deben reconocer los gastos de desarrollo y cuáles son las implicancias tributarias de dicho reconocimiento?**

Al respecto, el artículo 75 del TUO de la Ley General de Minería establece que los gastos de desarrollo 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.

Ahora bien, de la manera como la norma se encuentra redactada en la actualidad, el reconocimiento de los gastos de desarrollo constituye una gran problemática, toda vez que dependiendo de la etapa del ciclo minero en la que se encuentre el titular de actividad minera; así como, de otras características relacionadas al mismo, las implicancias tributarias que se derivarían son distintas.

Así, para una mayor comprensión de lo antes expuesto, pasaré a desarrollar tres escenarios, en función al ciclo minero y ciertas características de los titulares de la actividad minera- en los cuales se podrían llevar a cabo dichos gastos<sup>(21)</sup>:

- a) Cuando el titular de la actividad minera no tenga ningún proyecto minero en etapa productiva (entiéndase proyecto minero como Unidad Económica Administrativa<sup>(22)</sup>,

(19) El Tribunal Fiscal en su Resolución No. 03113-1-2006 señala lo siguiente: "(...) El tratamiento contable para inmuebles, maquinaria y equipo, cabe señalar que de conformidad con el inciso b) del párrafo 3 del acápite 'Alcance' de la misma, esta norma no se aplica a concesiones mineras, exploración y extracción de minerales, petróleo, gas y similares recursos renovables, precisándose que sí sería aplicable a inmuebles, maquinarias y equipo usados para desarrollar o mantener las actividades o activos antes señalados, pero separables de tales actividades o activos.

Que de dicha aclaración se extrae que a los inmuebles, maquinarias y equipo no separables de los activos o actividades excluidos del alcance de la NIC 16 (concesiones mineras, por ejemplo), tampoco les sería aplicable la citada norma".

Cabe destacar que, en la actualidad el tenor de la NIC 16, en su inciso c) del párrafo 3 es el siguiente: "Esta norma no será de aplicación a: (...) el reconocimiento y medición de activos para exploración y evaluación (véase NIIF 6 Exploración y Evaluación de Recursos Minerales)". Ahora bien, no obstante ocurrió un cambio en la redacción, consideramos que los argumentos esbozados por el Tribunal Fiscal aún son aplicables.

(20) De conformidad con el artículo 39 de la Ley de Impuesto a la Renta, los edificios y construcciones se depreciarán a razón del cinco por ciento (5%) anual.

(21) Nótese que, partimos de la premisa que el artículo 75 del TUO de la Ley General de Minería, regula tantos los gastos de desarrollo ocurridos en etapa pre-productiva, como aquellos ocurridos en etapa productiva. Hacemos la aclaración, puesto que existe una corriente de opinión que sostiene que dicha regulación es únicamente para los gastos de desarrollo ocurridos una vez iniciada la etapa de producción, considerando que en dicho artículo se regulan los gastos de exploración ocurridos una vez iniciada la etapa de producción mínima obligatoria. Lo expuesto, teniendo como sustento el método de interpretación denominado: "método sistemático por ubicación de la norma".

(22) De conformidad con el artículo 44 del TUO de la Ley General de Minería: "Para el cumplimiento de las obligaciones de trabajo establecidas en el Capítulo precedente, el titular de más de una concesión minera de la misma clase y naturaleza, podrá



## Renzo Chumacero Quispe

- b) Cuando el titular de la actividad minera tiene más de un proyecto minero, uno o algunos en etapas productivas; y,
- c) Cuando el titular de la actividad minera se encuentra en etapa productiva.

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

En el presente escenario, los gastos de desarrollo se cargarán a resultados antes de iniciada la etapa de producción lo que, para efectos prácticos, originaría un incremento en la pérdida tributaria del ejercicio, puesto que son pocos conceptos los que afectan los resultados en la etapa preoperativa, como la diferencia en cambio no activable.

Asimismo, la pérdida tributaria que se genere, ocasionaría dos posibles efectos en función al sistema de compensación de pérdida tributaria por el cual se haya optado<sup>(23)</sup>.

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.

Por otro lado, de ser el caso se haya optado por el sistema de compensación de pérdidas "B", si bien la pérdida tributaria no se dejaría de compensar en su integridad pues no está sujeta a un plazo de tiempo, sólo se podría compensar contra el 50% de los ingresos netos de tercera categoría que se obtengan.

### 3.2. Cuando el titular de la actividad minera tiene más de un proyecto minero, uno o algunos en etapas productivas

En el supuesto en referencia, el efecto no será igual al señalado en el primer escenario, toda vez que la existencia de otros proyectos mineros en etapa de producción, permitiría que la pérdida tributaria generada (producto de cargar a resultados los gastos de desarrollo) 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.

Ahora bien, no obstante existían argumentos jurídicos sólidos en torno a que dicha compensación era posible, toda vez que se trataba de un mismo contribuyente con varios

---

agruparlas en Unidades Económico Administrativas, siempre que se encuentren ubicadas dentro de una superficie de 5 kilómetros de radio, cuando se trate de minerales metálicos no ferrosos o metálicos auríferos primarios~ de 20 kilómetros de radio cuando se trate de hierro, carbón o mineral no metálico~ y 10 kilómetros en los yacimientos metálicos auríferos detríticos o de minerales pesados detríticos. El agrupamiento de concesiones mineras constituye una unidad económico administrativa y requiere de resolución aprobatoria de la Dirección General de Minería".

- (23) En virtud al artículo 50 de la Ley de IR: "Los contribuyentes domiciliados en el país podrán compensar la pérdida neta total de tercera categoría de fuente peruana que registren en un ejercicio gravable, con arreglo a alguno de los siguientes sistemas:

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.

(...) La opción del sistema aplicable deberá ejercerse en la oportunidad de la presentación de la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta. En caso que el contribuyente obligado se abstenga de elegir uno de los sistemas de compensación de pérdidas, la Administración aplicará el sistema a).

Efectuada la opción a que se refiere el párrafo anterior, los contribuyentes se encuentran impedidos de cambiar de sistema, salvo en el caso en que el contribuyente hubiera agotado las pérdidas acumuladas de ejercicios anteriores (...)".

## Problemática en torno al Tratamiento Tributario de los Gastos de Desarrollo en la Actividad Minera Problems related to the Tax Treatment of the Development Costs in Mining Activities

proyectos mineros, y no, como algunos sostenían, que cada proyecto minero representaba un contribuyente, en el pasado se generó cierta incertidumbre sobre todo en aquellos casos en los cuales los proyectos mineros gozaban de estabilidades tributarias de fechas distintas<sup>(24)</sup>.

Sin perjuicio de ello, una jurisprudencia reciente por parte del Tribunal Fiscal, aclaró cualquier margen de duda en torno a la posibilidad de compensación de pérdidas tributarias entre proyectos mineros que gozaran de estabilidades tributarias de fechas distintas, siendo que dicha posibilidad es cierta. En ese sentido, la Resolución No. 20290-1-2011 estableció lo siguiente:

“(…) Mediante el Título Noveno de la LGM y su reglamento no se ha establecido limitación alguna para la compensación de pérdidas en caso de titulares de la actividad minera o de unidades económica administrativas, ni se ha creado un régimen tributario distinto al señalado en la LIR ni se ha dispuesto que cada unidad económica administrativa sea un contribuyente distinto a su titular.

(…) el contribuyente es el titular de la actividad minera, y es éste quien debe tributar por sus rentas netas del ejercicio, luego de compensar las pérdidas de ejercicios anteriores (...) no existe norma que disponga que el titular de la actividad minera se vea impedido de compensar la pérdida tributaria de una unidad económica administrativa con la renta neta de otra, por lo que el contribuyente actuó de acuerdo a ley al efectuar la compensación bajo comentario (...).”

### 3.3. Cuando el titular de la actividad minera tenga todos sus proyectos en etapa productiva

En torno al presente escenario, 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.

Como se desprende de los tres escenarios expuestos, parece que el legislador no se situó en todas las posibles situaciones en las que podrían llevarse a cabo los gastos de desarrollo, cada uno de ellos con implicancias tributarias distintas como ya fue mencionado.

Más aún considerando que, en el primer escenario, los gastos de desarrollo incrementarían la pérdida tributaria inherente a toda empresa en etapa preoperativa, conllevando ello a una probable no compensación total de dicha pérdida por estar limitada a un lapso temporal de 4 ejercicios, si estamos en el sistema de pérdida tributaria “A”, o una compensación no limitada a un plazo temporal pero sí limitada en su cuantía, pues representa la posibilidad de sólo compensar el 50% de la renta neta de cada ejercicio.

Como conclusión, la redacción actual de la norma, constituye un gran problema para los titulares de la actividad minera, sobre todo para aquellos que son titulares de un proyecto minero o más de uno que aún no inicia etapa productiva.

## **4. La amortización para los gastos de desarrollo a la que se refiere el artículo 75 del el TUO de la Ley General de Minería, ¿constituye una de carácter lineal o se encuentra en función a lo que decida el titular de la actividad minera?**

Esta última interrogante que se pretende resolver reviste de mucha importancia para

(24) La incertidumbre existente en el pasado se generaba básicamente por la actual redacción del artículo 22 del Reglamento del Título Noveno de la Ley General de Minería, que señala lo siguiente: “Las garantías contractuales, beneficiarán al titular de la actividad minera exclusivamente por las inversiones que realice en las concesiones o Unidades Económico-Administrativas. Para determinar los resultados de sus operaciones, el titular de actividad minera que tuviera otras concesiones o Unidades Económico-Administrativas deberá llevar cuentas independientes y reflejarlas en resultados separados (...)”.



## Renzo Chumacero Quispe

los titulares de actividad minera, toda vez que podrían surgir los siguientes dos escenarios:

- a) De ser el caso el plazo de amortización sea de carácter lineal:

Indiscutiblemente se generaría un cargo a resultados vía amortización de aproximadamente 33% anual (considerando que como ya se mencionó en líneas precedentes, la norma establece que la amortización es a partir de que el gasto se incurre hasta dos ejercicios adicionales, lo que implica tres ejercicios); y,

- b) De ser el caso el plazo de amortización no sea de carácter lineal:

Implicaría que el plazo estaría en función de lo que decida en dicha oportunidad el titular de actividad minera, básicamente, en función de sus proyecciones financieras. En ese sentido, de acuerdo al contexto en particular, se podría efectuar un cargo a resultados vía amortización de aproximadamente 10%, 40% y 50%, considerando que por proyecciones se determine que recién a partir del tercer año se generará la mayor parte de las utilidades.

Considerando que no existe disposición en el ordenamiento jurídico tributario que establezca cuando estamos frente a una amortización de carácter lineal, haré referencia puntualmente a dos ejemplos:

- a) Amortización de gastos preoperativos; y,
- b) Amortización de los gastos de exploración con anterioridad al inicio de explotación.

### 4.1. Amortización de gastos preoperativos

Sobre el particular, el inciso g) del artículo 37 de la Ley de IR establece lo siguiente:

“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*” (el énfasis es nuestro).

Así las cosas, queda claro que la intención del legislador fue establecer la amortización de carácter lineal, pues habla de una amortización “proporcional”, lo que involucra que, ejercicio tras ejercicio, una misma cantidad dineraria afecte resultados.

Ahora bien, sin perjuicio de que en este caso de gastos preoperativos, el carácter lineal de la amortización quedaba claro, el Tribunal Fiscal lo ratificó en su Resolución No. 5349-3-2005 en los siguientes términos:

“(…) Que de una interpretación sistemática de las normas antes glosadas, se tiene que la amortización a que se refiere el inciso g) del artículo 37 de la Ley de IR, deberá efectuarse a partir del ejercicio en el que se hubiera iniciado la producción o explotación, entendiéndose por ejercicio al periodo que se inicia el 1 de enero de cada año y que finaliza el 31 de diciembre del mismo año, *y proporcionalmente, esto es, en partes iguales entre los años del plazo que el contribuyente optó para efecto de dicha amortización*” (el énfasis es nuestro).

### 4.2. Amortización de los gastos de exploración con anterioridad al inicio de explotación

Al respecto, el artículo 74 del TUO de la Ley General de Minería prescribe lo siguiente:

“El valor de adquisición de las concesiones, *se amortizará a partir del ejercicio en que de acuerdo a ley corresponda cumplir con la obligación de producción mínima, en un plazo que el titular de actividad minera determinará en ese momento, en base a la vida probable del depósito, calculada tomando en cuenta las reservas probadas y probables y la producción mínima obligatoria de acuerdo a ley. (...) Igualmente, incluirá lo invertido en prospección y exploración hasta la fecha en que de acuerdo a ley corresponda*

## Problemática en torno al Tratamiento Tributario de los Gastos de Desarrollo en la Actividad Minera Problems related to the Tax Treatment of the Development Costs in Mining Activities

cumplir con la producción mínima, salvo que se opte por deducir lo gastado en prospección y/o exploración en el ejercicio en que se incurra en dichos gastos” (el énfasis es nuestro).

De lo expuesto, se desprende que dicho tratamiento tributario se refiere al valor de adquisición de la concesión que comprende, entre otros, los gastos de exploración, por lo que dicho tratamiento aplica a los gastos de exploración antes de iniciar la etapa de explotación.

En el presente caso, el plazo de amortización será determinado por el titular de actividad minera a partir de la oportunidad en la que corresponda cumplirse con la obligación de producción mínima, en base a la vida probable del depósito (calculada en función a las reservas probadas y probables y la producción mínima obligatoria de acuerdo a ley).

En efecto, dicho plazo de amortización se establece en una oportunidad específica y siguiendo criterios determinados en dicho momento, por lo que no son susceptibles de variar en el tiempo. Por tal motivo, no existiría un criterio libre en la forma de amortización para el titular de actividad minera, es decir, no existiría un plazo arbitrario. Así, lo expuesto conllevaría a un plazo de carácter lineal.

Es así que, considerando lo expuesto y para que no quede margen de duda en torno al carácter lineal de la amortización de dicho tipo de gastos, en una jurisprudencia reciente el Tribunal Fiscal, a través de su Resolución No. 12603-8-2011, señala lo siguiente:

“Que teniendo en cuenta que para determinar la amortización de la concesión, la norma minera ha relacionado el valor de la adquisición de la concesión y su vida útil, y ha fijado que ésta se calcula tomando en cuenta reservas probadas y probables y la producción mínima obligatoria de acuerdo a ley, lo que arroja un número de años y no un monto de producción, aun cuando de manera expresa no se haya indicado que el método de amortización es el de línea recta, por la descripción del procedimiento que se consigna en el Artículo 74 del TUO de la Ley de Minería, se concluye que es ese el método optado por la Ley General de Minería.

Que, en consecuencia, el Artículo 74 no contempla una amortización variable en función a producción real, como alega

la recurrente, sino una amortización lineal en función a la vida útil determinada bajo los parámetros de reservas probadas y probables y la producción mínima obligatoria”.

En ese orden de ideas, en los dos casos citados la amortización es de carácter lineal ya que, a manera de resumen, se establece en la propia norma lo siguiente: (i) Una amortización de carácter proporcional; y (ii) una amortización en función a criterios determinados en una oportunidad específica, por lo que no son susceptibles a variar en el tiempo (ejemplos: vida probable del depósito, calculada tomando en cuenta las reservas probadas y probables y la producción mínima obligatoria de acuerdo a ley).

Ahora bien, en torno a los gastos de desarrollo materia del presente artículo, el segundo párrafo del artículo 75 del TUO de la Ley General de Minería, establece lo siguiente: “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 lo expuesto se desprende que, la referida norma sólo establece que el plazo de amortización debe ser a partir de que los gastos de desarrollo se incurran hasta un máximo de dos ejercicios adicionales. Es decir, no se establece ningún criterio ni se señala expresamente alguna disposición en la norma, como los citados ejemplos, que permita inferir que el titular de la actividad minera deba seguir ciertos parámetros en el tiempo, en lo que a la amortización respecta. Así las cosas, una primera aproximación permitiría concluir que la amortización no es de carácter lineal.

Sin perjuicio de ello, siendo que aún no existe un pronunciamiento expreso por parte de la



## Renzo Chumacero Quispe

Administración Tributaria y del Tribunal Fiscal, una segunda aproximación nos impediría concluir de manera categórica que el plazo de amortización no es de carácter de lineal. En efecto, debido a la poca claridad u omisión al respecto, parecería que el titular de actividad minera tampoco se encontraría impedido de que el plazo de amortización sea de carácter lineal.

En conclusión, para dilucidar cualquier tipo de duda al respecto por parte de titular de actividad minero y, esa manera, evitar cualquier contingencia tributaria en el futuro, consideramos se debería incorporar de manera expresa si la amortización de los gastos de desarrollo responde a un plazo de carácter lineal o no.

### 5. Conclusiones

a) En torno a la definición de gastos de desarrollo, el legislador debe optar por una definición más precisa, que puede estar seguida de una lista enunciativa.

Caso contrario, de mantenerse la redacción actual en la norma, continuará la incertidumbre en relación a si lo calificado por el titular de actividad minera como gastos de desarrollo fue lo correcto o, más bien, responde a otra naturaleza (ejemplos: gastos preoperativos según la Ley de IR, gastos de exploración, gastos de inversión en infraestructura, activo fijo, entre otros).

En ese sentido, sobre la base de lo desarrollado, proponemos la siguiente definición de gastos de desarrollo:

“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 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.

Por último, no constituyen gastos de desarrollo: (i) aquellas inversiones en infraestructura que constituyan servicios públicos en los términos del inciso d) del artículo 72 del TUO de la Ley General de Minería y su norma reglamentaria respectiva; y, (ii) aquellas inversiones que califiquen como activo fijo y sean capaces de trasladarse a cualquier tipo de proyectos”

b) En relación al ejercicio en que se deben reconocer los gastos de desarrollo y las implicancias tributarias derivadas del mismo, la redacción actual del Artículo 75 del TUO de la Ley General de Minería, genera problemas en los titulares de actividad minera, especialmente en aquellos que aún no cuentan con proyectos mineros en etapa productiva.

Dichos problemas, básicamente, se sustentan en que el reconocimiento de los gastos de desarrollo generará pérdidas tributarias en dichos ejercicios (salvo que se tengan resultados positivos por diferencia en cambio no activable mayores a la pérdida tributaria generada) y, dependiendo del sistema de compensación de pérdida por el cual optan, tendrán el riesgo de perderla (sistema “A”) o la limitación de sólo poder compensar contra el 50% de la renta neta (sistema “B”).

c) Respecto a si el plazo de amortización de los gastos de desarrollo es de carácter lineal o no, consideramos que en tanto de la propia redacción de la norma no se desprenden argumentos categóricos que abonen a una u otra posición, debe existir una manifestación expresa por parte del legislador que dilucide el tema o, en su defecto, algún pronunciamiento por parte de la Administración Tributaria o del Tribunal Fiscal en ese sentido. De esa manera, se eliminaría la incertidumbre presente en los titulares de la actividad minera, en torno al carácter del plazo de amortización. 