

Contenido

INFORME ESPECIAL	Los gastos de desarrollo en actividades mineras ¿Cuándo son deducibles?	I-1
ACTUALIDAD Y APLICACIÓN PRÁCTICA	Venta de claves de acceso a <i>software</i> por no domiciliados a distribuidores en el Perú: efectos en el IGV y el impuesto a la renta	I-6
	Regulación de las rentas pasivas en la LIR	I-10
	SIRE: herramienta de conciliación y la función reemplazo	I-14
	Registro de servicios prestados por no domiciliados en el SIRE	I-17
	Guía de remisión electrónica única para el traslado en vehículo de terceros	I-22
INDICADORES TRIBUTARIOS	¿Sabe cómo presentar una queja contra el Tribunal Fiscal?	I-25
		I-28



Los gastos de desarrollo en actividades mineras ¿Cuándo son deducibles?

Mario Alva Matteucci^(*)

Pontificia Universidad Católica del Perú

Sumario

1. Introducción - 2. ¿Qué son los gastos de desarrollo? - 3. Los gastos de desarrollo en el literal o) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta - 4. Los gastos de desarrollo en la Ley General de Minería - 5. La amortización de los gastos de desarrollo según la SUNAT y el Tribunal Fiscal - 6. Casación N.º 93-2022-LIMA



RESUMEN

Los gastos de desarrollo en la actividad minera son importantes y, en la mayoría de casos, requieren un desembolso elevado de dinero, el cual está orientado a preparar las condiciones para ejecutar los proyectos mineros. La legislación del impuesto a la renta determina que son deducibles según las disposiciones de la Ley General de Minería, específicamente según el artículo 75 de dicha norma, tema que últimamente ha sido materia de análisis de la Casación N.º 93-2022-LIMA.

Palabras clave: Amortización / gastos de desarrollo / minería / depreciación lineal / vinculación negativa / actividades mineras

Recibido: 25-09-2023

Aprobado: 26-09-2023

Publicado en línea: 03-10-2023



ABSTRACT

Development expenses in the mining activity are important and, in most cases, require a high disbursement of money, which is oriented to prepare the conditions to execute the mining projects. The income tax legislation determines that they are deductible according to the provisions of the General Mining Law, specifically according to article 75 of such law, an issue that has recently been the subject of analysis in Case N.º 93-2022-LIMA.

Keywords: Amortization / development expenses / mining / straight line depreciation / negative linkage / mining activities

Title: Development Expenses in Mining Activities. When Are They Deductible?

1. Introducción

La actividad minera constituye una actividad desarrollada en el Perú desde los tiempos prehispánicos, continuando en la época colonial y luego, en la época republicana, aplicando un mayor uso de tecnología y explotación a gran escala desde el siglo pasado hasta la actualidad.

Un proyecto minero tiene etapas que se deben seguir de manera ordenada y secuencial como se señala a continuación: i) cateo y prospección; ii) exploración; iii)

evaluación del proyecto; iv) desarrollo y construcción; v) producción; y vi) cierre. Cada etapa es importante y debe ser llevada a cabo de la mejor manera, sobre todo para prepararse para la producción y explotación del yacimiento minero.

La etapa que analizaremos en este trabajo tiene relación directa con el desarrollo del proyecto minero, sobre todo porque existen reglas específicas a nivel tributario que permiten amortizar los gastos relacionados con el desarrollo en actividades mineras, establecidas en la Ley General de Minería, específicamente en el artículo 75 de dicha norma, considerando la Casación N.º 93-2022-LIMA.

(*) Abogado. Profesor de cursos de tributación en la Pontificia Universidad Católica del Perú y la Universidad ESAN.

2. ¿Qué son los gastos de desarrollo?

Para poder entender el concepto de gastos de desarrollo, consideramos pertinente revisar la opinión de la doctrina, conforme se menciona a continuación:

La especialista ARROYO LANGSCHWAGER precisa que “los gastos de desarrollo son aquellos desembolsos anteriores a la etapa de explotación que tienen como finalidad posibilitar y preparar el acceso al yacimiento minero y su producción”¹.

Por su parte, en un interesante trabajo, LABÁN PAUTA indica que “son gastos de desarrollo minero, aquellos desembolsos que los realiza el titular de la actividad minera y tiene como finalidad posibilitar y preparar el acceso al yacimiento minero y se incurren antes de la etapa de explotación”².

En palabras de ROSADO SILVA, apreciamos que “los gastos de desarrollo 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”³.

Conforme lo menciona ARROYO LANGSCHWAGER, “los gastos de desarrollo son aquellos desembolsos anteriores a la etapa de explotación que tienen como finalidad posibilitar y preparar el acceso al yacimiento minero y su producción. Su tratamiento tributario está previsto en el artículo 75 de la Ley General de Minería”⁴.

3. Los gastos de desarrollo en el literal o) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta

El texto del literal o) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta indica que son deducibles para la determinación de la renta neta de la tercera categoría **“los gastos de exploración, preparación y desarrollo en que incurran los titulares, o se amortizarán en los plazos y condiciones que señale la Ley General de Minería y sus normas complementarias y reglamentarias”**.

Nótese que el texto del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta no tiene desarrollo del literal o) mencionado en el párrafo anterior⁵.

Lo antes expuesto determina que las condiciones sobre las cuales se aplica la amortización de los gastos por el desarrollo en actividades mineras considerará las reglas estipuladas en la Ley General de Minería siendo en este caso una norma de tipo remisión a otro ordenamiento específico. Ello implica que debemos tomar en consideración la normatividad especial de minería y relacionarla con la normatividad del impuesto a la renta.

- 1 ARROYO LANGSCHWAGER, Gisela, “Tratamiento tributario para efectos del Impuesto a la Renta de los gastos de prospección y exploración minera efectuados antes del inicio de la etapa productiva”, 2017, trabajo de investigación para optar el Grado Académico de Maestro en Tributación y Política Fiscal, Universidad de Lima, p. 80
- 2 LABÁN PAUTA, Gladys Margot, “Contingencias Tributarias en la Amortización de Gastos de Desarrollo en el Sector Minero”, 2019, trabajo de investigación para optar el Grado Académico de Maestro en Tributación y Política Fiscal, Universidad de Lima, p. 37
- 3 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”, VII Jornadas Nacionales de Tributación, p. 121. <https://www.studocu.com/pe/document/pontificia-universidad-catolica-del-peru/derecho-tributario-general/implicancias-de-las-normas-contables-en-la-aplicacion-del-ir-e-rosado/5113993>
- 4 ARROYO LANGSCHWAGER, “Tratamiento tributario para efectos del Impuesto a la renta de los gastos de prospección y exploración minera efectuados antes del inicio de la etapa productiva”, art. cit., p. 80
- 5 Ello a diferencia de los otros literales del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, que tienen su respectiva concordancia reglamentaria en el texto del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

4. Los gastos de desarrollo en la Ley General de Minería

La Ley General de Minería fue aprobada en 1992 y ha tenido varias modificaciones, siendo incorporadas en el Texto Único Ordenado aprobado por el Decreto Supremo N.º 014-92-EM⁶.

Según lo precisa el texto del artículo 8 de la Ley General de Minería, se define a ‘etapa de desarrollo’ de la siguiente manera:

Artículo 8.- La exploración es la actividad minera tendente a demostrar las dimensiones, posición, características mineralógicas, reservas y valores de los yacimientos minerales.

La explotación es la actividad de extracción de los minerales contenidos en un yacimiento.

Desarrollo es la operación que se realiza para hacer posible la explotación del mineral contenido en un yacimiento. [El resaltado es nuestro]

En este punto, consideramos pertinente citar a CHUMACERO QUISPE, quien indica que “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 y, en consecuencia, reciba el tratamiento tributario señalado”⁷.

En el capítulo III de dicho cuerpo normativo se considera el Régimen Tributario en los artículos 74, 75 y 76⁸. A continuación, copiamos el texto íntegro del artículo 75 de la Ley General de Minería:

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

Los gastos de desarrollo y preparación que permitan la explotación del yacimiento por más de un ejercicio, podrán deducirse íntegramente en el ejercicio en que se incurran o, amortizarse en dicho ejercicio y en los siguientes hasta un máximo de dos adicionales. El contribuyente deberá optar en cada caso por uno de los sistemas de deducción a que se refieren los párrafos anteriores al cierre del ejercicio en que se efectuaron los gastos, comunicando su elección a la Administración Tributaria al tiempo de presentar la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta, indicando, en su caso, el plazo en que se realizará la amortización y el cálculo realizado.

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

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

Nótese que, con respecto a los gastos de desarrollo, cuando la explotación del yacimiento es mayor a un año, el segun-

6 Véase <https://cdn.www.gob.pe/uploads/document/file/4425547/TUO%20Ley%20General%20de%20Miner%C3%ADa%20.pdf?v=1681359360>

7 CHUMACERO QUISPE, Renzo, “Problemática en torno al Tratamiento Tributario de los Gastos de Desarrollo en la Actividad Minera”, Ius et Veritas, N.º 46, julio del 2013, pp. 378–379.

8 Los artículos 73 y 77 fueron derogados.

do párrafo del artículo 75 se permite al contribuyente que pueda optar por una deducción completa de dichos gastos en un solo ejercicio gravable o considerar una amortización en dicho ejercicio y en los dos siguientes.

Frente a este hecho caben las siguientes preguntas: ¿cómo se debe considerar dicha amortización?; ¿puede darse en porcentajes iguales o diferenciados en los tres ejercicios gravables?; ¿sería una amortización lineal?

Sobre este tema no hubo una respuesta en la Ley General de Minería ni tampoco en su reglamento, con lo cual pareciera ser que sería el propio contribuyente quien determinaría dicha forma.

5. La amortización de los gastos de desarrollo según la SUNAT y el Tribunal Fiscal

La Administración Tributaria sí tuvo una forma de interpretar el texto del artículo 75 de la Ley General de Minería, sobre todo en la forma de considerar la amortización de gastos de desarrollo; y razonó que la amortización debía ser lineal. Prueba de ello está en la emisión del Informe N.° 174-2019-SUNAT/7T0000, de fecha 12 de noviembre del 2019, el cual concluye diciendo: “La amortización de los gastos de desarrollo en más de un ejercicio gravable, a que se refiere el segundo párrafo del artículo 75 de la LGM, debe efectuarse por el método lineal”⁹.

Las consecuencias inmediatas que se pueden apreciar si se opta por esta postura, es que el contribuyente deberá considerar el método lineal, razón por la cual amortizará los gastos de desarrollo en el primer año el 33.33 %, el segundo año 33.33 % y el tercer y último año el restante 33.33 %; ello sin tomar en consideración que aun no pudo haber generado ingresos elevados y más bien generó pérdidas en los primeros años; por lo que, la amortización no resultaría oportuna si es que se necesita aplicarla contra el resultado del impuesto a la renta.

Con respecto al Tribunal Fiscal, debemos precisar que existe una misma postura que la SUNAT, sobre todo al revisar los considerandos que sirven de sustento a la RTF N.° 04085-4-2020, en donde se hace referencia al texto del artículo 75 de la Ley General de Minería. Dichos considerandos indican lo siguiente:

Que en la citada Resolución N.° 01710-3-2019, este Tribunal señaló con relación a los gastos de desarrollo que permiten la explotación del yacimiento minero por más de un ejercicio, que se ha otorgado un tratamiento tributario especial mediante el artículo 75 de la Ley General de Minería en concordancia con el inciso o) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, toda vez que se permite al titular de la actividad minera, a su opción, deducir gastos en el ejercicio en que se incurren o, amortizarlos en dicho ejercicio y en los siguientes hasta un máximo de dos adicionales, comunicando al presentar la declaración jurada anual del impuesto a la renta del ejercicio en que se realizaron los gastos, el plazo en que se realizaría la amortización y el cálculo correspondiente, no pudiendo variar la mecánica adoptada una vez efectuada dicha comunicación, criterio que ha sido recogido en la Resolución del Tribunal Fiscal N.° 21753-11-2012.

Que en dicha línea, este Tribunal indicó que la recurrente optó por la amortización de los gastos de desarrollo hasta en un plazo de 3 años en mérito a la comunicación que realizó a la Administración con fecha 9 de abril del 2015, y que al tratarse de gastos de desarrollo incurridos en los ejercicios 2011, 2012 y 2013, debió amortizar los mismos a partir de dichos ejercicios

respectivamente, según fuera el ejercicio en que se originaron y hasta los dos ejercicios subsiguientes, más aún si en el artículo 75 de la Ley General de Minería, impide la variación de la mecánica adoptada una vez que haya sido comunicada a la Administración, precisándose que similar pronunciamiento se emitió en la Resolución N.° 21753-11-2012 respecto del mismo tipo de gastos de desarrollo.

Que asimismo, este tribunal dejó establecido que si bien en el artículo 75 de la Ley General de Minería no se señala expresamente que la 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 Ley General de Minería y que similar conclusión se arribó en la Resolución del Tribunal Fiscal N.° 12603-8-2011.

Que por lo tanto, este Tribunal al verificar que la recurrente no inició la amortización de los gastos de desarrollo a partir de los ejercicios 2011, 2012 y 2013, ejercicios en los que se incurrieron dichos gastos y a partir de ello, continuar con tal amortización hasta en los dos ejercicios subsiguientes (amortización lineal o proporcional), concluyó que los reparos contenidos en la Resolución de Determinación N.° XX, de fojas 812 a 821, por exceso de amortización de gastos de desarrollo de los ejercicios 2011 y 2012 que fueron deducidos en el ejercicio 2013, se encontraban arreglados a ley, por lo que confirmó en dicho extremo la Resolución de Intendencia N.° XX.¹⁰

Existe otra resolución emitida por el Tribunal Fiscal en donde se considera una situación similar. Nos referimos a la RTF N.° 03215-4-2022, que señaló en sus considerandos la información siguiente:

Que es pertinente señalar que este Tribunal mediante la Resolución N.° respecto del mismo tipo de gastos de desarrollo, anotó que “[...] cabe indicar que si bien en el artículo 75 de la Ley General de Minería no se señala expresamente que la aludida amortización de los gastos de desarrollo debe 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 es ese el método optado por la Ley General de Minería”.

Que de lo expuesto es concordante con lo establecido en la Resolución N.° que ha señalado: “Que en ese sentido, al haber optado la recurrente por la amortización de los gastos de desarrollo hasta en un plazo de tres (3) años, correspondía que aquella amortizara los gastos incurridos en forma lineal, por lo que resulta procedente la observación efectuada por la Administración respecto al procedimiento o metodología de cálculo de la amortización anual por gastos de desarrollo, debiendo mantenerse el reparo en este extremo”.

Que igualmente, la Resolución N.° concluyó que “... de las normas y criterio antes expuestos se concluye que respecto a los gastos de desarrollo que permiten la explotación del yacimiento minero por más de un ejercicio, se ha otorgado un tratamiento tributario especial mediante el artículo 75 de la Ley General de Minería, en concordancia con el inciso o) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, toda vez que se permite al titular de la actividad minera, a su opción, deducir tales gastos en el ejercicio en que se incurren o, amortizarlos en dicho ejercicio y en los siguientes hasta un máximo de dos adicionales, comunicando al presentar la declaración jurada anual del impuesto a la renta del ejercicio en que se realizaron los gastos, el plazo en que se realizaría la amortización y el cálculo correspondiente, no pudiendo variar la mecánica adoptada una vez efectuada dicha

⁹ Véase <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2019/informe-oficios/174-2019-7T0000.pdf>

¹⁰ Véase http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2020/4/2020_4_04085.pdf

comunicación, criterio que ha sido recogido por este Tribunal en la Resolución N.º ”.

Que en el presente caso, al haber optado la recurrente, mediante carta de 9 de abril del 2015, de fojas 769 y 770, por amortizar los gastos de desarrollo hasta en un plazo de tres (3) años, correspondía, de acuerdo con las normas y jurisprudencia citada, que aquella amortizara los gastos de desarrollo incurridos en ejercicio 2012, a partir de dicho ejercicio, y hasta los dos años subsiguientes en forma lineal, y no amortizarlos al 100 %, o al 95.05 %, en el ejercicio 2012.¹¹

Nótese que en ambos pronunciamientos se hace mención a la amortización de tipo lineal al considerar los gastos de desarrollo, postura que también es asumida por la Administración Tributaria y reflejado en el Informe N.º 174-2019-SUNAT/7T0000, que se presentó en líneas anteriores.

En este caso, observamos que la postura de considerar la amortización lineal no fluye del texto del artículo 75 de la Ley General de Minería, toda vez que allí se deja libertad de opción al contribuyente para considerar la amortización en el ejercicio en que se incurren en los gastos y en los siguientes hasta un máximo de dos adicionales.

6. Casación N.º 93-2022-LIMA

El lunes 14 de agosto del 2023, se publicó en el diario oficial *El Peruano* la Casación N.º 93-2022-LIMA, a través de la cual el Poder Judicial, específicamente la Corte Suprema de la República, realiza un análisis acerca de la amortización de los gastos de desarrollo, señalados en el texto del artículo 75 de la Ley General de Minería.

La Casación N.º 93-2022-LIMA analiza el tratamiento de la amortización de gastos de desarrollo, habida cuenta que la Administración Tributaria tiene una postura para poder aplicar la amortización de los gastos de desarrollo de manera lineal. En este sentido, la sumilla de dicha sentencia indica lo siguiente:

El artículo 75 de la Ley General de Minería no establece un método específico para la amortización de los gastos de desarrollo y preparación, pues únicamente establece la posibilidad —a elección del contribuyente— de efectuar la deducción de los gastos de desarrollo y preparación íntegramente o amortizados en el ejercicio en que se incurran hasta un máximo de dos adicionales; por tanto, no resulta razonable asumir que de lo establecido en la Ley General de Minería y su reglamento, se pueda desprender que la amortización de los gastos de desarrollo y preparación deba ser, indefectiblemente, una amortización lineal; más aún, si se observa el tratamiento contable de los activos intangibles, según la NIC 38, que establece la amortización lineal pero de manera residual; por tanto, debe entenderse que tal posibilidad de elegir el método de amortización es una expresión del principio de vinculación negativa que rige el comportamiento de los privados, en el presente caso, del contribuyente, toda vez que al no encontrar una prohibición expresa en la norma, sobre el método de amortización de los gastos de desarrollo, éste puede realizar dicha amortización utilizando cualquier otro método.

La referida sentencia de casación indica en su fundamento 3.6 lo siguiente:

3.6. *En este orden de ideas, se advierte que la referida NIC 38, respecto al periodo y método de amortización, no refiere en ningún extremo que la forma de contabilización de los activos intangibles deba ser indefectiblemente lineal, por el contrario,*

¹¹ Véase http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2022/4/2022_4_03215.pdf

*establece, respecto al método de amortización, que: “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. El cargo por amortización de cada período se reconocerá en el resultado del periodo, a menos que otra Norma permita o exija que dicho importe se incluya en el importe en libros de otro activo”.*¹²

La presente sentencia cambia el esquema de interpretación acerca de la forma en la cual se debería considerar la amortización de los gastos de desarrollo, determinándose que sería el propio contribuyente quien debería evaluar la forma en la cual se debe aplicar la misma en el plazo de tres años, pero sin tener en cuenta el criterio lineal, ya que el mismo no se encuentra señalado de manera expresa en el texto del artículo 75 de la Ley General de Minería, ni tampoco en lo dispuesto por el literal o) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

En este sentido, estamos de acuerdo con lo manifestado por LAURA CALCINA cuando indica lo siguiente:

*Es importante que las empresas y sobre todo los especialistas tributarios evalúen a que etapa corresponde cada gasto de inversión, lo que determinará su correcta deducción al calcular el Impuesto a la Renta, para ello se debe conocer a detalle el proceso productivo de la empresa mediante visitas de campo.*¹³

Con respecto a la opción que tiene el propio contribuyente, hace algún tiempo ROSA SILVA lo señaló del siguiente modo: “en caso el titular minero elija la opción de amortizar los gastos de exploración, debería utilizarse el método contable de unidades de producción para la amortización de dichos gastos para permitir una adecuada asociación de los gastos con los ingresos”¹⁴.

De manera positiva, con respecto al criterio emitido por la Casación N.º 92-2022-LIMA, el especialista BARDALES considera que “este criterio es de la mayor relevancia porque fortalece la promoción de la actividad minera en la cual los montos de inversión son relevantes y necesitas un sistema tributario que fortalezca la atracción de capitales”. Agrega que, pese a la interpretación de la SUNAT, los contribuyentes trataban de amortizar sus gastos de manera no lineal.

“Sunat no discutía el monto de la amortización. Estaba de acuerdo que podías amortizar todo. Solo que quería hacerlo en forma lineal, lo cual desincentiva la inversión minera por el volumen de los montos de inversión”, recalca. Concluye que “se aplicaba de forma innecesaria porque, al final se termina amortizando el mismo monto. Es decir, no había perjuicio para el fisco”¹⁵.

En este punto, consideramos pertinente citar a MORENO GRÁNDEZ quien en un interesante artículo concluye lo siguiente:

¹² Véase el párrafo 97 de la NIC 38. https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_publ/con_nor_co/vigentes/nic/38_NIC.pdf

¹³ LAURA CALCINA, Noemí Griselda, “Los gastos de prospección, exploración y desarrollo en la optimización de la carga tributaria del Impuesto a la Renta en la etapa de explotación en las empresas del sector minero”, 2018, Universidad Nacional San Agustín de Arequipa, tesis para el título profesional de Contador Público, p. 68. <https://repositorio.unsa.edu.pe/server/api/core/bitstreams/4f9d2168-a1d4-4e6c-bce9-0d96a9f95d4e/content>

¹⁴ ROSADO SILVA, “Implicancias de las normas contables en la aplicación del Impuesto a la Renta acerca de los gastos mineros de exploración, preparación y desarrollo”, art. cit., p. 130

¹⁵ BARDALES, Percy, “Mineras ganan batalla contra SUNAT sobre deducción de gastos”, Proactivo, 18 de julio del 2023. <https://proactivo.com.pe/mineras-ganan-batalla-contra-sunat-sobre-deducción-de-gastos/>

Para los Vocales de la Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de la República, el artículo 75 de la LGM no establece un método específico para la amortización de los gastos de desarrollo y preparación en el que incurren las empresas mineras, sino que reconoce la posibilidad de que el contribuyente elija si la deducción de tales gastos se va a realizar en el ejercicio en el que se incurran o si se amortizan en dicho ejercicio y en los siguientes hasta un máximo de dos (2) ejercicios adicionales.

La posición de los Vocales los Vocales de la Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de la República resulta correcta; sin embargo, consideramos que el sustento de la misma no puede resultar el denominado "Principio de Vinculación Negativa", en los términos que se han plasmado en su Sentencia recaída en el Expediente Casación N.º 93-2022-LIMA.

El sustento para reconocer la posibilidad de que el contribuyente elija si la deducción de los gastos de desarrollo y preparación, en el que incurren las empresas mineras, se va a realizar en el ejercicio en el que se incurran o si se amortizan en dicho ejercicio y en los siguientes hasta un máximo de dos (2) ejercicios adicionales, debería ser el Principio de Legalidad, tanto en su vertiente "positiva" como "negativa".¹⁶

Un tema al que se hace referencia en la Sentencia de Casación N.º 93-2022-LIMA es con respecto a la aplicación del **principio de vinculación negativa**, indicando que el propio contribuyente cuenta con la facultad para poder realizar todo aquello que no se encuentre prohibido por la ley.

Se puede observar que si la legislación de minería como también la legislación del impuesto a la renta, no han establecido una forma precisa para determinar la manera en la cual se amortizarán los gastos de desarrollo, si se trata de una amortización de tipo lineal o de manera proporcional. Ello permitiría al contribuyente optar por una salida que no se encuentre prohibida por la legislación, bajo el amparo del principio de vinculación negativa.

De este modo, podrá cumplir por considerar la aplicación de la amortización de los gastos de desarrollo en un ejercicio gravable, o podrá optar por considerar la amortización en un ejercicio gravable y en los dos siguientes, sin tener en cuenta la amortización lineal, que era exigida por la Administración Tributaria.

Este principio de vinculación negativa tiene relación con lo señalado por la Constitución Política del Perú en el literal a) del numeral 24 del artículo 2, donde se precisa como derecho fundamental de toda persona que esta tiene derecho a la libertad y seguridad personales por lo que "nadie está obligado a hacer lo que la ley no manda, ni impedido de hacer lo que ella no prohíbe".

Como complemento y para efectos didácticos, debemos precisar que el principio de vinculación negativa también puede ser de aplicación a la actuación de la administración pública en general. En este caso, apreciamos la opinión de GALÁN cuando indica lo siguiente:

La doctrina de la vinculación negativa, en cambio, sostiene que la Administración está vinculada negativamente a la ley: puede libre y válidamente realizar cualquier actuación, sin necesidad, por tanto, de contar con una previa habilitación legal, con la única condición de no contradecir las leyes existentes. Estamos aquí ante una manifestación más flexible del principio de lega-

¹⁶MORENO GRÁNDEZ, Carlos Alberto, "Tratamiento de la amortización de gastos de desarrollo y preparación por empresas mineras. A propósito de la Casación N.º 93-2022-LIMA". Cum Laude, 02 de agosto del 2023. <https://revista.cumlaude.pe/articulo?id=606>

lidad: la ley ya no cumple la función de ser fundamento previo y necesario de la actuación administrativa, sino aquella otra de ser un mero límite externo o frontera de la libre actuación del sujeto. Este principio solamente exige que la actuación de la Administración puede hacer todo aquello que no le esté prohibido y no únicamente lo que le esté permitido. Esta forma de vinculación se expresa adecuadamente con la máxima latina permissum videtur in omne quod non prohibitum o bien qua non sunt prohibita, permissa intelliguntur (lo que no está prohibido, está permitido).¹⁷

Con respecto a la forma en la cual el contribuyente deberá efectuar la amortización si optó por considerarlo de acuerdo a su criterio, pero respetando el plazo de los tres (3) años señalados en el artículo 75 de la Ley General de Minería, apreciamos que LABÁN PAUTA lo explica de la siguiente forma:

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, 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.¹⁸

Consideramos que la Casación N.º 93-2022-LIMA, al resolver una controversia de interpretación que realizaba el fisco, permite dar mayor seguridad jurídica al contribuyente inversor en la minería, al identificar reglas que permiten otorgar cierto grado de predictibilidad.

No olvidemos que el recurso de casación constituye un mecanismo por el cual la Corte Suprema de la República verifica si existe la comisión de una infracción en la aplicación normativa por parte de las distintas instancias del Poder Judicial, existiendo la posibilidad de que se determine que una sentencia se case, cuando existe una errónea aplicación del derecho al caso ventilado por las partes en la vía judicial.

Su finalidad no es que se verifique un nuevo análisis de las pruebas presentadas, por medio de una revalorización de los hechos; sino que solo se verifica, como se indicó, la correcta aplicación del derecho. En pocas palabras, no se permite que se emita un nuevo pronunciamiento judicial sobre el fondo del asunto materia de litigio.

Finalmente, apreciamos la opinión de WATANABE sobre la casación materia de comentario, el cual indica lo siguiente

Consideramos importante notar lo siguiente: el criterio vertido en la casación bajo comentario no es de obligatorio cumplimiento para la SUNAT ni para el Tribunal Fiscal. De hecho, existe jurisprudencia del Tribunal Fiscal que lo señala.

Aunque suene inverosímil, la instancia administrativa podría insistir en su posición y, como resultado, podría obligar a los contribuyentes a judicializar los casos en que no hayan adoptado su errada exigencia legal de amortización lineal.¹⁹

¹⁷GALÁN, Alfredo, "La consolidación del Principio de Vinculación Negativa en el ámbito local", Revista CEMCI, N.º 8, julio – setiembre del 2010, p. 3. <https://revista.cemci.org/numero-8/pdf/articulo2.pdf>

¹⁸LABÁN PAUTA, "Contingencias Tributarias en la Amortización de Gastos de Desarrollo en el Sector Minero", art. cit., p. 36.

¹⁹WATANABE, Vanessa, "Amortización de gastos en minería; la Corte Suprema en Perú hace precisiones en casación, Lex Latin, 27 de julio del 20213. <https://lexlatin.com/opinion/amortizacion-gastos-mineria-corte-suprema-peru>