

**UNIVERSIDAD CATÓLICA LOS ÁNGELES
CHIMBOTE**

**FACULTAD DE CIENCIAS CONTABLES,
FINANCIERAS Y ADMINISTRATIVAS**

ESCUELA PROFESIONAL DE CONTABILIDAD

TÍTULO:

**GASTOS DE DESARROLLO Y SU DEDUCIBILIDAD
TRIBUTARIA EN LA DETERMINACIÓN DE LA RENTA
NETA EMPRESARIAL IMPONIBLE EN EL PERÚ: CASO
SECTOR MINERO, 2017**

**TESIS PARA OPTAR EL GRADO ACADÉMICO DE
MAESTRO EN CONTABILIDAD CON MENCIÓN EN
TRIBUTACIÓN**

AUTOR: B.R ELSA MUÑOZ ZAMBRANO

ASESOR: DR. NAZARETH RUTH VELÁSQUEZ PERALTA

LIMA – PERÚ

2017

JURADO Y ASESOR DE TESIS

PRESIDENTE : _____
Mgtr. Eustaquio Meléndez Pereira

SECRETARIO : _____
Dr. Enrique Loo Ayne

MIEMBRO : _____
Mgtr. Victor Armijo García

ASESOR : _____
Dr. Nazareth R. Velazquez Peralta

AGRADECIMIENTO

A mí amado Dios a quien doy gracias por su sempiterna creación; por ser el timonel de mi vida, por bendecirme y protegerme. A mi madre: fuente insondable de amor, comprensión y sabiduría. A mi Padre: antorcha de Fe que con un haz de luz contribuye a iluminar mi camino de vida.

A la Dra. CPC Nazareth R. Velásquez Peralta por su vocación de servicio, su tiempo y paciencia en la elaboración y redacción del informe de tesis.

DEDICATORIA

A la humanidad, a quien pido tomar conciencia de lo nefasto de nuestra actitud frente a la naturaleza, explotándola y degradándola sin control. Ella será herencia para nuestros hijos y de las generaciones venideras. La tierra está en peligro, debido a la deforestación, al uso indiscriminado de los recursos naturales, entre otras muchas cosas. Todo ello, nos hace pensar que si no valoramos y cuidamos la obra de la creación, nos castigaremos exterminando todo vestigio de vida en la Tierra.

“Yo hice la tierra, y cree sobre ella al hombre. Y, mis manos, extendieron los cielos...” (Isaías 45:12).

Resumen

La presente investigación tuvo como objetivo general: describir los gastos de desarrollo, realizados por los titulares de la actividad minera, y determinar su deducibilidad tributaria para la determinación de la renta neta imponible. El estudio fue descriptivo y con enfoque cualitativo, se limitó a la investigación de datos consultados; el método de investigación aplicado fue la revisión bibliográfica y documental, el escenario del estudio tuvo alcance nacional e internacional según la procedencia de la bibliografía obtenida. Las principales conclusiones son: **primero**, no se encontró definido el concepto de Gastos de Desarrollo en la LIR, ni como corresponde en la LGM, por lo que el legislador debe efectuar una definición precisa mediante lista enunciativa y así evitar que el titular de la actividad minera incurra en gastos que corresponden a otra naturaleza; **segundo**, no se encontró norma específica que señale a partir de qué ejercicio se deben reconocer los gastos de desarrollo y cuáles son las implicancias tributarias en dicho reconocimiento, para aquellos titulares de un proyecto minero o más de uno que aún no inicia etapa productiva; **tercero** que no se encontró pronunciamiento expreso por parte de la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal respecto a que si la amortización es de carácter lineal o no; **cuarto**, los Gastos de Desarrollo fueron deducidos tributariamente, para que el inversionista alcance la etapa de producción; sin embargo, los aspectos vinculados a la concesión minera tuvieron diversas interpretaciones y generaron contingencias.

Las palabras clave son: deducibilidad, gasto de desarrollo, imponible, renta.

Abstract

The present research had like general goal: to describe the development expenses, realized by the holders of the mining activity, and to determine its tributary deductibility for the determination of the taxable clear revenue. The study was descriptive with qualitative approach since only it limited itself to the information investigation in the consulted information sources; the method of investigation that was applied, it was the bibliographical and documentary review, the stage of the study had scope at national and international level according to the origin of the obtained bibliography. The main conclusions are: first, there was not definite the concept of Expenses of Development in the LIR, it corresponds in the LGM, therefore the legislator must carry a precise definition out by means of an expository list; second, we did not find an specific norm. that it indicates from what exercise the development expenses must be recognized and which tributary implications in the mentioned recognition, for those holders with more than one mining project and that in one of them still does not initiate productive stage; third, that did not find express pronouncement on the part of the Tributary Administration and the Fiscal Court, with regard to that if the amortization is of linear character or not; fourth, the Expenses of Development were deduced tributary, so that the investor reaches the production stage; nevertheless, the aspects linked to the mining authorization had diverse interpretations and generated risks.

The key words are: deductibility, expense of development, taxable, rents.

Zusammenfassung

Die gegenwärtige Forschung hatte wieallgemeine Absicht: DieEntwicklungskosten zu beschreiben, die von den Haltern der abbauenden Tätigkeit begriffen sind, und seinen zinspflichtigen absetzbarkeit für den Entschluss von densteuerpflichtigen klaren Einnahmen zu bestimmen. Die Studie war mit der qualitativen Annäherung seitdem beschreibend nur es hat sich zur Informationsuntersuchung in den befragten Informationsquellen beschränkt; die Methode der Untersuchung, die angewandt wurde, war es die bibliografische und dokumentarische Rezension, die Bühne der Studie hatte Spielraum an der nationalen und internationalen Ebene gemäß dem Ursprung der erhaltenen Bibliografie. Die Hauptschlussfolgerungen sind: Erstens, dort war das Konzept von Ausgaben der Entwicklung im LIR nicht bestimmt, es entspricht im LGM, deshalb muss der Gesetzgeber eine genaue Definition mittels einer erklärenden Liste ausführen; zweitens haben wir keine spezifische Norm gefunden. dass es anzeigt, von welcher Übung die Entwicklungskosten anerkannt werden müssen und der zinspflichtige Implikationen in der erwähnten Anerkennung, für jene Halter mit mehr als einem abbauendem Projekt, und der in einem von ihnen noch produktive Bühne nicht beginnt; drittens hat das ausdrückliche Verkündigung seitens der Zinspflichtigen Verwaltung und des Fiskalischen Gerichtes, hinsichtlich dessen nicht gefunden, wenn die Amortisation vom geradlinigen Charakter ist oder nicht; viertens wurden die Ausgaben der Entwicklung Tributpflichtiger abgeleitet, so dass der Anleger die Produktionsbühne erreicht; dennoch hatten die mit der abbauenden Genehmigung verbundenen Aspekte verschiedene Interpretationen und haben Gefahren erzeugt.

Die Schlüsselwörter sind: absetzbarkeit , Aufwand der Entwicklung, steuerpflichtig, Mieten.

Contenido

I. INTRODUCCIÓN.....	10
1.5 Justificación y relevancia del estudio	15
II. REFERENCIAL TEORICO Y CONCEPTUAL	17
2.1 Antecedentes	17
2.1.1 Internacionales	17
2.1.2 Nacionales	19
2.1.3 Regionales	25
No existen estudios ni investigaciones regionales al respecto.	25
2.1.4 Locales	25
No existen estudios ni investigaciones regionales al respecto.	25
2.2 Referencial Teórico	25
2.3 Referencial Conceptual	33
III. METODOLOGÍA	49
3.1 Tipo de investigación.....	49
3.2 Método de investigación	50
3.3 Sujetos de investigación.....	50
3.4 Escenario del estudio	50
3.5 Técnica de recolección de datos cualitativos	50
3.5.2 Procesamiento de datos	51
3.6 Consideraciones éticas y de rigor científico.....	51
IV. RESULTADOS Y DISCUSIÓN	52
4.1 Presentación y Resultados.....	52
4.1.1 Objetivo Especifico N° 01:.....	52
4.1.2 Objetivo Especifico N° 02:.....	53

4.1.3	Análisis y Discusión de Resultados	55
4.1.4	Objetivo Especifico N° 01	55
4.1.5	Objetivo Especifico N° 02.....	57
4.1.6	Objetivo Especifico N° 03.....	60
V.	CONCLUSIONES	61
VI.	RECOMENDACIONES	63
VII.	REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS	65

I. INTRODUCCIÓN

1.1 Problematización e Importancia

Durante los últimos años la actividad minera ha crecido en forma vertiginosa y por ende representa la mayor fuente de ingresos para la recaudación tributaria del Estado Peruano, por lo que se hace de vital importancia el poder atraer nuevos inversionistas y mantener los actuales en cada año de gobierno. Sin embargo, nuestro país está marcado por una historia de alta incertidumbre, y es que en el Perú existe una escasa claridad de las normas jurídicas vigentes, lo que representa un aspecto crítico en el ordenamiento jurídico tributario a luz de los principios contables y de las prácticas contables que deben regir la actividad minera, por lo que se tiene la necesidad de dilucidar un conjunto de desembolsos incurridos por los titulares de la actividad minera, entre otros gastos de desarrollo.

Asimismo, se indica que existe poca claridad y una incorrecta calificación en cuanto a la definición de gasto de desarrollo, desde una óptica normativa en la jurisprudencia y en la aplicación del ordenamiento fiscal. Según la norma, los gastos de desarrollo, de acuerdo a la actual legislación del Impuesto a la Renta, son deducibles y ayudan a establecer la renta neta de tercera categoría, para luego poder deducirse en el ejercicio en que se incurran, o bien realizar

amortizaciones en los plazos y condiciones señalados por la Ley General de Minería mediante sus normas reglamentarias.

De esta forma, el TUO de la Ley General de Minería, en su artículo 75° establece, entre otros, que los gastos de desarrollo y preparación, los cuales permiten la explotación de un yacimiento durante periodos más allá de un ejercicio, podrán deducirse íntegramente durante el ejercicio en que se incurran, o bien ser amortizados durante dicho ejercicio y los siguientes, los cuales podrán ser en un máximo de dos; la elección podrá ser realizada por el contribuyente, quien comunicará a la Administración Tributaria al momento de presentar su Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta con el cálculo realizado, no pudiendo este ser variado.

En ese sentido, la presente investigación abordará la problemática existente en torno al tratamiento tributario de los gastos de desarrollo en la actividad minera. Para tales efectos, se consideró los siguientes tres temas que son críticos y gravitantes para la aplicación de un tratamiento tributario que corresponda a la naturaleza de la inversión requerida, en relación a los gastos de desarrollo del yacimiento minero:

- a) ¿Qué comprende 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) ¿La 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?

Sobre lo expuesto, cabe precisar que no existe consenso aún en el sector privado en cuanto a si ciertos gastos de desarrollo debieran ser deducibles o no; es más, hay especialistas en el tema; que prefieren calificar estos costos como inversiones en activo fijo desde el punto de vista contable. Tal diversidad de posiciones y discernimientos genera mucha discusión y debate, sobre todo porque las normas del impuesto a la renta no especifican de forma clara cuales son o podrían ser los gastos de desarrollo que deben ser deducibles o no.

En ese sentido, la presente investigación analizó los gastos de desarrollo y su deducibilidad en la definición de la renta neta empresarial imponible, para lo cual recogerá información relevante y pertinente para establecer un marco teórico apto, y obtener metodológicamente los datos necesarios para su análisis, discusión e interpretación que admitirá, por ejemplo, determinar los desembolsos en construcciones u otros activos fijos sujetos a depreciación en el tiempo (debido a su naturaleza tangible) que podrían sujetarse a las normas especiales referentes a los gastos de exploración y desarrollo.

En vista de ello, en el supuesto que fuesen considerados como activos fijos, sería obligatorio respetar las tasas de depreciación indicadas por la Ley de Impuesto a la Renta. De esta forma en medida que dichas tasas estén asociadas a la vida útil de la mina, podría implicar que la deducción por medio de la depreciación determine una renta gravable que en realidad no fue obtenida y tomada en cuenta por el titular minero.

Es así que, en caso de que la mina sea abandonada antes de culminar el plazo de vida útil establecido por medio de las normas tributarias para la depreciación del activo fijo, las deducciones respectivas tendrán lugar a través de periodos en los que no se produciría una generación de rentas. En el caso de bienes inmuebles no existiría una posibilidad de que se den de baja en el ejercicio en el que se lleva a cabo el abandono, sino que estos deberán mantenerse en depreciación hasta cumplir la vida útil asignada por ley.

Por consiguiente, aplicando el mismo criterio de las normas contables, resultaría razonable pensar que determinadas inversiones de naturaleza tangible como construcciones califiquen o se estimen como gastos de exploración o desarrollo y reciban el tratamiento especial aplicable a éstos y no al establecido para los activos fijos. De esta forma, no existiría ningún tipo de conflicto con las normas tributarias existentes si tal precisión se efectuase por la vía reglamentaria, definiendo los conceptos a los que refiere la Norma en el inciso

o) del art. 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

En tal sentido, se considera que las relaciones entre los gastos de desarrollo, la deducibilidad y la determinación de la renta neta empresarial imponible, conforman aspectos controvertidos y no regulados expresamente en nuestro país; por tanto, resulta trascendental determinar el tratamiento adecuado para establecer un marco normativo que permita crear un sistema tributario articulado con sentido y con esencia en la verdadera seguridad jurídica, que no genere eventuales, ni contingencias a futuro en la fiscalización por parte de la administración tributaria

1.2 Objeto del estudio

Describir los gastos de desarrollo y su deducibilidad tributaria en la determinación de la renta empresarial imponible en el Perú.

1.3 Pregunta orientadora

¿Cuáles son los gastos de desarrollo y su deducibilidad tributaria en la determinación de la renta empresarial imponible en el Perú: Caso Sector Minero, 2017?

1.4 Objetivos del estudio

1.4.1 Objetivo general

Describir los gastos de desarrollo y su deducibilidad tributaria en la determinación de la renta neta empresarial imponible en el Perú: Caso Sector Minero 2017.

1.4.2 Objetivos específicos

1. Describir la naturaleza de los Gastos de Desarrollo incurridos por sujetos generadores de rentas empresariales en el Perú.
2. Describir a través de los principios y normatividad vigente los principales aspectos tributarios que inciden en la causalidad y deducibilidad del gasto.
3. Determinar si los Gastos de Desarrollo son deducibles tributariamente para la determinación de la renta neta empresarial imponible.

1.5 Justificación y relevancia del estudio

La justificación se centra en la inversión de las empresas mineras, conociendo los beneficios que las mismas representan a través de la deducibilidad de los gastos de desarrollo, que se originan una vez concluida la etapa de exploración, que permitan la explotación del yacimiento por más de un ejercicio, los cuales

podrán ser deducidos de forma integral dentro del ejercicio en el cual incurran o amortizarse en dicho ejercicio y en los subsiguientes hasta un máximo de dos ejercicios, conforme lo establece el inciso o) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Sin embargo, el cuerpo normativo refiere que la empresa minera debe optar en cada caso al cierre del ejercicio en que se efectuaron los gastos de desarrollo por uno de los sistemas de deducción, comunicando su elección a la SUNAT (sin embargo, no precisa la norma el procedimiento para elegir la opción de la amortización). Controversia que a la fecha se mantiene por la no existencia de un procedimiento. De esta forma, los criterios de reconocimiento de activos implican la determinación de incertidumbres que inevitablemente rodean las actividades de desarrollo. Tales incertidumbres son tomadas en cuenta teniendo prudencia cuando se hacen los juicios necesarios para determinar el monto de gastos de desarrollo que será reconocido como un activo. Este ejercicio de prudencia no autoriza la subvaloración deliberada de los activos.

Finalmente, se justifica también la investigación sobre el hecho del valor de la adquisición que corresponda a la ley que incurra y para ello debe haber conceptos claros sobre los gastos de desarrollo y su deducibilidad, y toda vez que existe controversia entre los agentes de la economía fiscal, y en cuanto a la

calificación que debería dársele para efectos tributarios, por ello, a través del estudio se podrá aportar más conocimiento a esta parte de la ciencia contable.

II. REFERENCIAL TEORICO Y CONCEPTUAL

2.1 Antecedentes

2.1.1 Internacionales

De acuerdo con Mendoza (2011), en el Perú hay razones que justifican un tratamiento tributario especial, discriminatorio, a favor y en contra, para este sector. Primero, porque es preciso reemplazar la riqueza que se pierde en la explotación de recursos no renovables, para que el stock de capital agregado del país no se reduzca. Segundo, porque la empresa minera, explota un recurso que no es de su propiedad, sino del Estado, en casi todo el mundo. El dueño debe recibir un pago por el derecho a permitir explotar el recurso, adicional al pago de impuesto común a otros sectores, de un monto similar a la tasa de ganancia normal. El carácter no renovable de los recursos mineros y la propiedad estatal de los mismos, justifican, por sí solos, la aplicación de un impuesto (o una regalía) por encima de los impuestos que pagan todos los sectores, al margen de si existen o no ganancias extraordinarias en esta industria, para reponer el capital explotado y para pagar al Estado por el derecho de explotar su propiedad. La existencia de renta facilita la transferencia de ingresos

desde el sector privado hacia el sector público, pero no es condición necesaria ni suficiente para la existencia de esos derechos del Estado.

Figueroa (1993), señala que una de las ramas más controversiales de la política fiscal es la política tributaria aplicable al sector de minería e hidrocarburos (SMH). Los gobiernos raramente piensan que las compañías del SMH pagan lo suficiente en impuestos; y las empresas, por el contrario, consideran que pagan más de lo necesario. El origen del conflicto radica en que una empresa capitalista, en cualquier parte del mundo, busca maximizar la ganancia, lo que significa que también procura minimizar lo que le paga al gobierno.

Según De La torre (2010), desde el punto de vista macroeconómico, un país rico en minerales e hidrocarburos debería buscar, en el largo plazo, maximizar el valor presente neto (VPN) del flujo de ingresos provenientes de la actividad en esos sectores, incluyendo lo que recibe el Estado como impuestos. El concepto de valor presente significa “traer al presente” variables del futuro, con alguna tasa de actualización, que usualmente es la tasa de interés, ajustada por una prima de riesgo. Esto, que en teoría es claro, no lo es en la práctica. La razón básica es que el

interés del sector privado no coincide necesariamente con el del sector público.

Stiglitz (2008), señala que existe un conflicto fundamental entre el sector privado y el público. El interés del sector privado es el de maximizar sus ganancias. Maximizar sus ganancias significa minimizar lo que se paga al gobierno, al Estado, por el recurso natural. En consecuencia, es verdad que poseen incentivos para ser eficientes, pero también los tienen para minimizar los pagos al gobierno.

2.1.2 Nacionales

Documentos de la Sociedad Nacional de Minería, Petróleo y Energía (SNMPE 2008) y Mendiola et al. (2010) ofrecen información comprensiva sobre el tratamiento tributario al sector minero en el Perú.

Según Herrera (2010), señala que los costos fijos son especialmente elevados en el sector minero, y tienen la característica de ser “hundidos”. Por eso, en el Perú, como en casi todo el mundo, el sector minero tiene beneficios tributarios especiales, discriminatorios, tales como el régimen de recuperación anticipada del IGV, la devolución definitiva del IGV

durante la fase de exploración, las regalías y los contratos de estabilidad, entre otros.

Señala también que, el Impuesto a la Renta (IR) de tercera categoría que recae sobre el sector minero es de 30%, y la misma se aplica a los otros sectores de la economía. El IR de segunda categoría que recae sobre la distribución de utilidades es de 4,1%. El IR total sería entonces de alrededor de 32,87%. Por su parte, la regalía minera es la contraprestación económica que los titulares de las concesiones mineras pagan al Estado por la explotación de recursos minerales, metálicos y no metálicos. La regalía minera se paga sobre el valor del concentrado o su equivalente, o componente minero. La regalía se aplica por rangos, según las ventas anuales de la empresa.

Por otro lado, manifiesta que, en el Perú, las empresas del sector minero tienen firmados convenios de estabilidad jurídica al amparo de la Ley General de Minería, que es solo para el sector minero y de hidrocarburos (SNMPE 2008). Los contratos de estabilidad están blindados por el artículo 62° de la Constitución Política del Perú, según el cual los contratos-ley no pueden ser modificados por ley, sino por acuerdo entre las partes.

Zuzunaga (2014), precisa que los convenios de estabilidad jurídica otorgan ciertas garantías a los inversionistas extranjeros y nacionales que pretendan realizar inversiones en cualquier sector. Su suscripción otorga a su titular la garantía de invariabilidad de las normas legales por más de diez años contados desde su suscripción. El requisito mínimo para firmar estos convenios es el compromiso a efectuar, como mínimo y en no más de dos años, inversiones por más de US\$ 10 millones. También, agrega que, a los inversionistas extranjeros se les garantiza la estabilidad del IR y la libre remesa de utilidades. A las empresas peruanas receptoras de inversión se les garantiza estabilidad del IR, de los regímenes de exportación, del régimen de recuperación anticipada del IGV y del impuesto que grava los activos netos.

Manifiesta, también, que por otro lado, los contratos de estabilidad al amparo de la Ley General de Minería garantizan la estabilidad tributaria, del IR, con una sobretasa de 3,5% sobre el 30% de IR (2% para el fisco y 1,5% como pago al Ingemet), de los regímenes de exportación, de los impuestos al consumo, de los regímenes especiales de devolución de impuestos y de las exoneraciones. Para los contratos de estabilidad de más de quince años, todo lo anterior más la depreciación acelerada para

maquinarias, equipos industriales, demás activos fijos y edificaciones y construcciones. La sobretasa del 2% sobre el IR también se aplicaba para los convenios de estabilidad jurídica, pero dicha cláusula fue derogada en el 2001, con la Ley 27514. De esta manera, en la actualidad, una empresa minera podría optar por firmar solo el convenio de estabilidad jurídica y no pagar la sobretasa.

Según Mendoza (2011), de acuerdo al artículo 75 de la misma Ley General de Minería, los gastos de exploración en que incurra el titular de la actividad minera 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. La amortización se efectuaría 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 obligatoria. Por otro lado, añade 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. Seguidamente, este cuerpo normativo precisa

que el contribuyente deberá optar en cada caso, al cierre del ejercicio en que se efectuaron los gastos (de exploración y desarrollo), por uno de los sistemas de deducción a los que se refieren los párrafos anteriores, 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. Por último, el párrafo final del citado artículo 75° señala que la opción prevista en dicho artículo y en el artículo anterior (artículo 74) se ejercerá respecto de los gastos de cada ejercicio. La elección no podrá ser variada respecto de los gastos del ejercicio.

Miranda (2012), menciona 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. A tal efecto, la elección deberá comunicarse a la Administración tributaria a la fecha de la presentación de la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta. La citada comunicación a la Administración tributaria ha sido parte de una controversia resuelta por el Tribunal Fiscal al cierre del ejercicio del 2012 - RTF 21753-11-2012 de 20/12/2012.

Según De la Vega (2014), refiere que, la materia controvertida resuelta por el Tribunal Fiscal, versó sobre una comunicación realizada con posterioridad a la amortización de los gastos de desarrollo ya incurridos, que el referido ente optó por señalar, que las amortizaciones realizadas en ejercicios posteriores, no fueron conforme a la LGM, por lo que la AT efectuó el reparo como gasto no deducible para el impuesto a la Renta de Tercera Categoría, es decir que de no efectuarse dicha comunicación en tal oportunidad, no sería aceptada la amortización de tales gastos en los ejercicios siguientes. No obstante lo anterior, el Tribunal Fiscal no se pronuncia respecto al hecho de que no existe un procedimiento específico para la citada comunicación a la AT, pudiéndose entender que la mera presentación de la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta constituye el acto mediante el cual el contribuyente expresa su elección de deducir como gasto o amortizar hasta en tres ejercicios los gastos de desarrollo (P.33)

2.1.3 Regionales

No existen estudios ni investigaciones regionales al respecto.

2.1.4 Locales

No existen estudios ni investigaciones regionales al respecto.

2.2 Referencial Teórico

2.2.1 Gastos de Desarrollo

De acuerdo a la normatividad en el Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería Decreto Supremo N° 014-92-EM, de manera gráfica se resume los distintos tratamientos tributarios en el siguiente cuadro:

Tipo de Inversión Minera	Tratamiento Tributario
Gastos de Exploración: Artículos 74 y 75 del TUO de la Ley General de Minería	“Según la Ley General de la Minería el valor de adquisición de la concesión, debe cumplir con una producción mínima obligatoria, dentro de un plazo normativo tomando en cuenta las reservas probadas y probables, así como la producción mínima que debe completarse, de acuerdo a ley. De esta forma es posible optar por deducir lo gastado dentro del ejercicio donde se hayan incurrido dichos gastos”
Gastos de Desarrollo y Preparación: Artículo 75 del TUO de la Ley General de Minería	“Los gastos por desarrollo y preparación establecidos para la explotación del yacimiento por un número de ejercicios superior a uno, podrán ser deducidos de forma integral dentro del ejercicio en el que sean incurridos, o bien ser amortizados durante dicho ejercicio y durante los siguientes, siendo posible hasta un máximo de dos”

2.2.2 Gastos Deducibles

El Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española (2015), establece la conjugación gasto deducible significa cantidad que por Ley puede restar el contribuyente al fijar la base imponible de un tributo.

Para Finney y Miller (1978) en su obra Curso de Contabilidad e Introducción, considera:

El proceso por el cual se determina una utilidad es un asunto de relación o asociación entre los ingresos y sus gastos respectivos (y en ocasiones, con los costos perdidos). Así también, existe una relación significativa entre los ingresos y los gastos, la cual se basa en un concepto de causa y efecto, incurriéndose en gastos, con el objetivo de generar ingresos, resultando que los gastos son factores causales para la obtención de ingresos (p.2).

Es así que la forma óptima para medir los resultados de un período, es la de identificar el importe de los ingresos por operaciones, con los costos o flujos de recursos que debieron consumirse durante su producción o adquisición, contribuyendo a la producción de recursos hacia el interior de la empresa.

De acuerdo con Wilcox y San Miguel (1984) a la correlación anteriormente descrita lo llama también “asociación de esfuerzos y beneficios”, la cual existe a causa de los muchos tipos de costos:

Los cuales comprenden aquellos que son posibles de identificar con una partida de ingresos dada a aquellos que no guardan una relación identificable con elementos específicos de los ingresos y que solo son posibles de identificar con el tiempo, dos situaciones que se presentan con frecuencia:

Identificación directa. Esta identificación es realizada por medio de un proceso de causa y efecto, en el que busca alguna asociación directa entre el gasto y el ingreso que fueron generados.

Identificación indirecta. En este tipo de identificación, el costo del activo que aún no fue vencido o consumido puede ser asignado de forma Sistemática y Racional, asociando gastos proporcionales a criterios como la vida útil del gasto. Si bien en un caso ideal debería darse una relación directa, en la práctica se ve necesario realizar muchas asignaciones para poder comparar los ingresos y los gastos.

Por otro lado, se da la existencia de activos y servicios consumidos durante el período, respecto de los cuales no se pueden realizar mediciones objetivas del beneficio futuro, por lo que se consideran como un gasto del periodo (p.22).

Asimismo, Meigs (2001) señala que se debe realizar estimaciones objetivas sobre el número de períodos contables que corresponden a producciones altas:

En cuyo caso estos periodos son cargados de forma directa a gastos, siguiendo el principio de conservadurismo o de prudencia. Sin importar la teoría de renta que se adopta en cada legislación, el impuesto no se crea sobre rentas brutas, sino sobre rentas netas, las cuales surgen luego de distraer de la renta bruta conceptos o gastos que fueron necesarios para producirla o bien mantenerla (p.10).

Por otro lado, existen tres (3) mecanismos u opciones técnicas disponibles para el legislador:

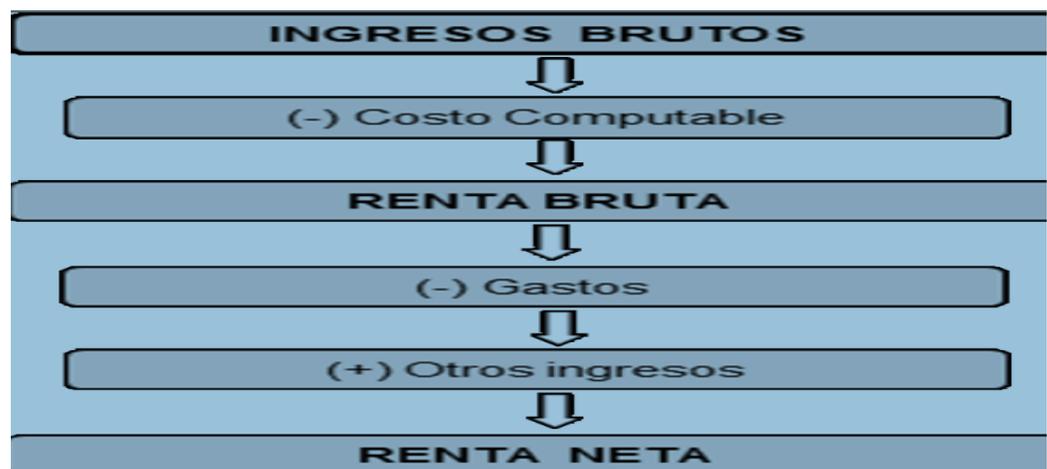


Figura 1: *Determinación de la renta imponible para la afectación del impuesto a la renta.*

2.2.3. Renta imponible

La Teoría de la Renta Producto

Según Bravo citado por Alva (2012) señala que la renta producto se caracteriza por ingresos periódicos:

 Ser una nueva riqueza producida por una fuente productora, distinta de ella. Dicha fuente es un capital que puede ser corporal o incorporal. Este capital no se agota en la producción de la renta, sino que la sobrevive. Del mismo modo, es importante resaltar que la renta según este criterio es un ingreso periódico, es decir, de repetición en el tiempo. Sin embargo, dicha periodicidad no es necesariamente real en la práctica, sino que basta con que exista una potencialidad para ello (p.1).

Según la teoría expresa que el producto periódico proviene de una fuente durable que se encuentra en estado de explotación. Asimismo, se da por sentado que la renta será un nuevo producto o riqueza, distinto y separable de la fuente lo produjo, por lo que dicha fuente seguirá en condiciones aptas para continuar con la producción de nuevas rentas. Es

por esto que la mencionada concepción no considerará como renta la enajenación de bienes capitales o activos fijos, ya que esto eliminaría la fuente productora.

Debido a esto, los elementos característicos a ser comprendidos como parte de la renta son los siguientes: La periodicidad en el beneficio, la cual deberá ser potencial. El mantenimiento o permanencia de la fuente de producción, en el sentido que esta fuente sobreviva a la producción de rentas, manteniendo su capacidad de repetición. Por tanto, es necesario que la fuente haya sido habilitada para ello.

Teoría del Flujo de Riqueza

Según García (1978) señala que el flujo de riqueza “se considera como una condición suficiente y a la vez necesaria para configurar la renta, el hecho de tratarse de enriquecimientos que han fluido desde terceros hacia el contribuyente” (p.12).

De esta forma, la renta es considerada como la totalidad de los ingresos que tuvieron procedencia de terceros, dentro de periodo determinado. Asimismo, se hace posible destacar, a diferencia de la renta-producto, que

esta concepción no pone interés en las posibilidades de que el ingreso provenga de una fuente durable que genere ingresos periódicos, con lo que concepto de renta abarca a todo beneficio o ingreso que haya fluído hacia el contribuyente por medio de una operación con terceros. Un ejemplo pueden ser las ganancias de capital o ingresos que son producto de actividades accidentales.

Por otro lado, John y Due, (2009) afirman que:

Las ganancias de capital están constituidas por todos los incrementos en el valor de realización del patrimonio, excepto las utilidades que tienen origen en la compra y venta de bienes como actividad lucrativa. Por lo tanto, en el caso de tierras, edificios, equipos de capital, títulos, acciones y equivalentes fueron vendidos a precios superiores a los montos pagados al momento de su compra, se reconocería una ganancia de capital (p. 12).

Es por esto que la calificación de la renta descrita no resulta sencilla, pues deben considerarse aspectos como la intención del propietario del bien, o de modo que sea posible identificar la naturaleza de la ganancia habitual o de capital.

Teoría del Consumo más Incremento Patrimonial

Sobre esta teoría, García (1978) señala que “la renta resultaría ser la suma algebraica de lo consumido y los cambios de valor del patrimonio” (p.34).

De acuerdo con esta teoría, la renta puede ser definida como el total del incremento del patrimonio que haya logrado un contribuyente dentro de un período específico, con lo que se obtiene la renta por medio de la comparación del valor del patrimonio al final, sumando los consumos y retiros de utilidades.

Hipótesis de la incidencia tributaria

Atáliba (1987), señala al respecto lo siguiente:

La Hipótesis de Incidencia es la descripción legal de un hecho, es la formulación hipotética, previa y genérica, contenida en la ley, de un hecho. Es, por lo tanto, un mero concepto, necesariamente abstracto. Es formulado por el legislador haciendo abstracción de cualquier hecho concreto. Por eso es mera previsión legal. Hipótesis de Incidencia es la hipótesis de la ley tributaria (p.23).

Es así que señala que, en cuanto a su categoría jurídica, la hipótesis de incidencia es una sola e indivisible, además se trata de un ente lógico

jurídico unitario e inescindible. Entonces, siendo la Hipótesis de Incidencia una descripción legislativa, necesariamente hipotética, de un hecho a cuya ocurrencia la ley atribuye la fuerza jurídica para determinar el nacimiento de la obligación tributaria, esta categoría (hipótesis de incidencia) se por medio de varios aspectos, los cuales, en conjunto le da entidad, y estos aspectos no son necesariamente indicados de forma explícita ni integrada en la ley peruana vigente.

Por esto es un todo unitario, establece la configuración del tributo, permitiendo determinar, por sus características, la especie que corresponde al tributo. En este sentido, los aspectos de la Hipótesis de Incidencia Tributaria vienen a ser las cualidades que ésta debe determinar hipotéticamente los sujetos de la obligación tributaria, así como su contenido sustancial, lugar y momento de nacimiento, en otras palabras, el aspecto personal, material, temporal y espacial.

2.3 Referencial Conceptual

2.3.1 Gastos de Desarrollo

Definición

Según García (1989) el término hace referencia a la etapa de desarrollo referidos a “los resultados de explotar el yacimiento, y a tal efecto,

continuar trabajos, tales como la apertura de socavones, galerías, chimeneas, extraer el material estéril, levantar campamentos, instalar plantas de agua, de luz, construir carreteras, entre otros” (p.45).

Además, García (1980) señala que los gastos de desarrollo “son los que se llevan a cabo después de comprobarse la existencia de los yacimientos, y antes de comenzar las operaciones de explotación” (p.45).

Por otro lado, Chumacero citado por Rosado (2003) indica que “los gastos de desarrollo están comprendidos por los desembolsos que fueron necesarios para el descubrimiento de una etapa productiva comercial, la cual se relaciona de forma estrecha con trabajos, tales como remover la tierra, excavar y construir caminos y túneles de acceso” (p.21).

Por otro lado, Devoto (2012) menciona “un conjunto de problemas en la legislación, los cuales pueden ser corregidos, y que el MEM desea corregir en la legislación existente para la minería, lo que requeriría de ajustes y corrección de errores” (p.23).

No obstante, el autor consideró cambios propuestos a través del MEM, los cuales podrían tener algunas objeciones por parte del Ministerio de

Economía (MEF) o la administración tributaria (SUNAT), pues tratarían de proteger la caja fiscal.

No obstante, La legislación vigente aún no ha establecido las labores comprendidas dentro de las actividades de desarrollo. Sin embargo, según el Ministerio de Energía y Minas (2010) precisa las siguientes:

- Labores de desbroce hasta llegar al mineral
- Labores de acceso al yacimiento.

Los gastos que permitan la explotación del yacimiento por más de un ejercicio, podrán entonces: Deducirse íntegramente dentro del ejercicio en que se incurran. Amortizarse dentro de dicho ejercicio, y en los próximos 2 ejercicios como máximo. La norma no exige que se haga forma proporcionalmente. La opción debe realizarse al momento presentar la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta y respecto de los gastos de cada ejercicio. Una vez escogido un sistema, este no podrá ser cambiado en relación a los gastos del ejercicio (p.45).

En caso que se agoten las reservas explotables, hacerse suelta o declararse caduca la concesión antes de amortizarse totalmente lo invertido en desarrollo o preparación, el contribuyente podrá optar por dos

alternativas: Amortizar de inmediato el íntegro del saldo o continuar las amortizaciones de forma anual, hasta extinguir su importe en el plazo establecido al inicio del proceso. Asimismo, los gastos de desarrollo de la concesión pueden ser amortizados a partir del ejercicio en que se inicie la producción, sin importar si estos se encuentran o no agrupados en una Unidad Económicamente Administrativa (UEA).

Gastos de Desarrollo – Construcciones

Determinadas construcciones podrían calificarse como gastos de desarrollo y preparación, si es que estas tienen directa vinculación con la realización de actividades cuya finalidad sea la explotación del mineral.

Si se realizan construcciones en un área apartada de la zona de explotación o bien fuera del área de la concesión, sería difícil considerarlas como áreas relacionadas con la explotación.

Algunos ejemplos de construcciones pueden ser: Obras civiles para contener, controlar y reencauzar el cauce de un río. Construcción de túneles, caminos y carreteras. Instalación de pozos. Prestripping (“escape” para establecer zonas de explotación)

Pronunciamiento del Tribunal Fiscal respecto al costo de desarrollo

Según el RTF N° 03113-1-2 006 al respecto considera:

El desarrollo minero comprende las operaciones realizadas antes de la explotación de un yacimiento minero, y buscan posibilitar y preparar el acceso al yacimiento, así como su producción. Por lo tanto, se establece que los gastos de desarrollo minero deben incluir los gastos incurridos a fin de realizar esas actividades (remoción de material estéril, desencape, y otros), las cuales posibilitarán la explotación de la reserva del mineral (p.23).

Reasentamientos:

- Traslado de comunidades y/o ciudades a otras zonas para así desarrollar el proyecto de explotación.
- Su propósito es generar renta imponible? ¿o es necesario para el mantenimiento de la fuente productora de rentas gravadas?
- Son parte de las inversiones en minería? ¿O pueden ser considerados como gastos pre-operativos generales?
- La adquisición de los terrenos se pueden registrar como activo fijo? ¿Y la construcción de la nueva ciudad?

2.3.2. Renta imponible

2.3.2.1 Sistema Tributario Nacional – Definición

Constitución Política del Perú

La Constitución Política del Perú de 1993 describe un marco normativo general y legal a la potestad tributaria del estado, y en esta forma “regula principios (reserva legal, igualdad y no confiscatorio), así como los derechos fundamentales de la persona” (p.22).

En vista de ello, la normatividad comprende un conjunto de medidas, leyes, regulaciones, subsidios e impuestos que alteran los incentivos económicos para obtener fines o resultados económicos determinados. La política económica también abarca a la ciencia económica que estudia esta rama de la actividad estatal.

Política tributaria

Está conformada por los lineamientos que orientan, dirigen y fundamentan el sistema tributario. Esta es elaborada por el Ministerio de

Economía y Finanzas, en función a la política económica establecida en el Gobierno de turno.

Código tributario

El código tributario peruano define los principios generales, las instituciones, los procedimientos y las normas tributarias que regulan los derechos y deberes que deben darse para asegurar la relación fisco contribuyente, así como las facultades de las que goza la administración tributaria para mediar en esta relación.

Administración tributaria

Según la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria (SUNAT) es el órgano encargado de la administración de los tributos internos y aduaneros en la República del Perú. Esta Institución es descentralizada del Sector de Economía y Finanzas, tiene un patrimonio propio, además de una autonomía económica, administrativa, funcional, técnica y financiera. Se encarga del control de los tributos internos y externos que constituyen los ingresos del Gobierno Central, tales como el Impuesto a la Renta.

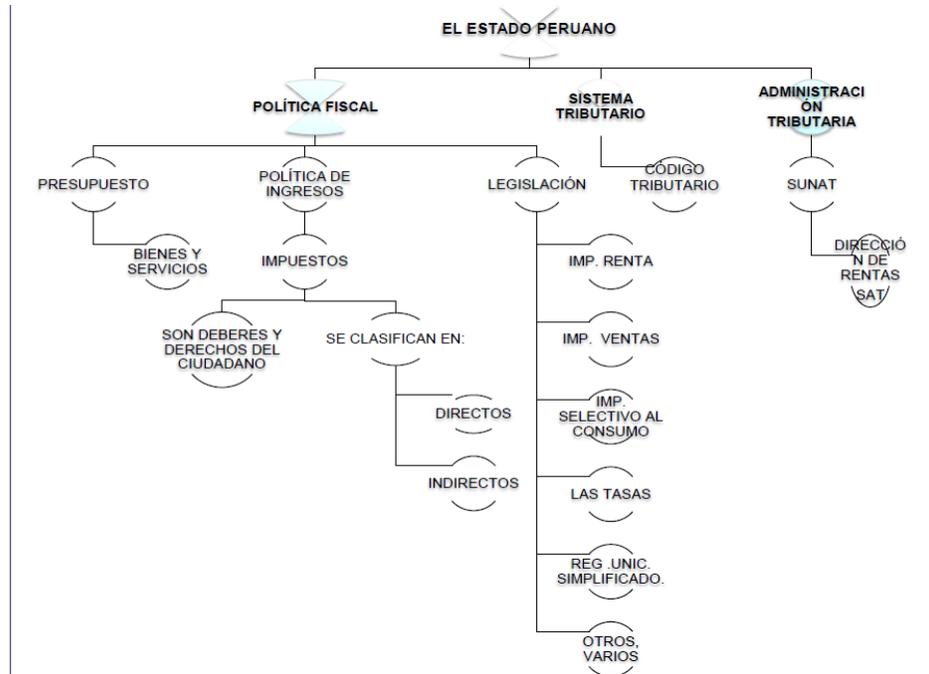


Figura 2: Política fiscal, tributario y administrativo del Estado Peruano



Figura 3: Estructura recaudadora e inversión del Estado Peruano

Procedimientos para determinar la renta neta empresarial imponible en el Perú

Las rentas empresariales o de tercera categoría se obtienen por medio de la realización de actividades empresariales desarrolladas por personas naturales y jurídicas. Generalmente estas rentas se producen de forma conjunta entre la inversión del capital y el trabajo realizado.

Es así que, de acuerdo con lo dispuesto por la Ley del Impuesto a la Renta, en su artículo 20° (2004) señala respecto a la renta bruta:

Constituye por los ingresos afectos al impuesto que obtuvieron dentro del ejercicio gravable. Cuando estos ingresos provienen de la enajenación de bienes, la renta bruta se da por la diferencia entre el ingreso neto total producido por la ejecución de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados, siempre que dicho costo esté sustentado por los comprobantes de pago respectivos; y la Renta Neta se dará por medio de la diferencia existente entre la Renta Bruta y los gastos deducibles hasta el límite máximo permitido por Ley (p,3)

En efecto, la ley del impuesto a la renta indica que, para determinar la renta neta de tercera categoría, son deducibles todos los gastos necesarios para producir y mantenerla. De esta forma, el artículo 37° de la ley indica los gastos sujetos a límite en su deducción, y el artículo 44° señala que gastos no son deducibles, es decir, no se permiten para la determinación de las rentas de tercera categoría. Cada empresa comprendida dentro del Régimen General, podrá, entonces, deducir los gastos relacionados a su actividad desarrollada, y el resultado obtenido será la utilidad neta o renta neta fiscal sobre la cual se aplicará la tasa del 30% hasta el ejercicio 2014 y a partir del 2015 la tasa es de 28%, por impuesto a renta de tercera categoría.

2.3.3. Gastos deducibles

El gasto en las Normas Internacionales de Contabilidad

En el Marco Conceptual para la Información Financiera, considera los resultados de las actividades de pérdidas y ganancias específicas, así como también el decremento en los beneficios económicos de las empresas; de esta forma se evalúa los gastos y costos de los ingresos de las actividades ordinarias, lo que representa un reconocimiento simultáneo o combinado de las mismas transacciones u otros sucesos. Cabe precisar que la asociación de los ingresos se puede determinar en forma genérica o indirecta, sobre los gastos que se reconocen en el estado

de resultados a través de procedimientos metódicos y racionales de distribución, los mismos que se encuentran conformados por las posesiones, la planta y equipos, la plusvalía, las patentes y las marcas; denominándose entonces el gasto correspondiente de depreciación o amortización de un bien o un intangible.

El principio de causalidad de gastos

Según la Ley del Impuesto a la Renta, subyace el principio de causalidad tributario en contribuyentes perceptores de rentas de tercera categoría y domiciliados. Al respecto la Ley del I.R en su artículo 37° considera que el gasto será deducible en la medida que no se encuentre expresamente prohibido por ley. Asimismo, en contraparte el artículo 44°, señala que los gastos que no son admitidos expresamente son aquellos que se encuentran tipificados en el artículo 44° y por tanto no son deducibles por el Principio de Causalidad.

Criterios conformantes del Principio de Causalidad

Los gastos son observados desde la doctrina tributaria y sobre ello se sostiene el impuesto a la renta a través de criterios y juicios que conforman el principio de causalidad, en ese sentido Caballero (2009)

señala los siguientes principios o directrices para su aplicación, que en suma conforman el marco de los límites de la norma tributaria:

a) Razonabilidad: En virtud de este criterio debe existir una relación razonable entre el monto del desembolso efectuado y su finalidad, el mismo que debe estar destinado a producir y mantener la fuente productora de renta.

b) Necesidad: Implica que sin la realización del mencionado desembolso no habría renta o la fuente no podría subsistir; vale decir, la necesidad debería ser directa.

c) Proporcionalidad: Alude a un parámetro meramente cuantitativo, centrado en verificar si el volumen de la erogación realizado por una empresa guarda debida proporción con el volumen de sus operaciones.

d) Normalidad: Referido principalmente a que los gastos en los cuales se incurren deben realizarse dentro del giro normal de las actividades del negocio, como se puede observar muy vinculado con el criterio de razonabilidad.

e) Generalidad: Legislativamente se establece que el presente criterio debe ser cumplido cuando el gasto se encuentre vinculado con servicios de salud, gastos recreativos culturales, aguinaldos, bonificaciones, etc (p.28).

Según lo expuesto, los criterios antes señalados hacen referencia a la reducción de gastos que guardan relación entre los gastos deducibles y no deducibles, los cuales se encuentran expresamente tipificados en la norma.

Minería

Según Marchesi (2013) define “la minería como una actividad económica detonante en el desarrollo de la economía peruana que consiste en la explotación y extracción de minerales acumulados, tanto en el suelo como el subsuelo, en forma de yacimientos” (p.1).

Según lo señalado, la minería en el Perú, se encuentra en una situación privilegiada según el ranking de países productores de minerales, por tanto, el país dentro de todos los países de la región constituye una fuerza productora de oro y plata. De esta forma, la minería responsable realiza un estudio de reservas probadas y probables previamente a su explotación.

Por otro lado, la Sociedad Nacional de Minería y Petróleo (2015) señala que:

El ciclo productivo de la minería en el Perú, viene desempeñándose activamente desde las actividades de minería desde la época de los incas. Sin embargo, esta actividad no es conocida por todos como un sistema productivo que comprende una secuencia de etapas que permiten el aprovechamiento de los recursos disponibles para ser explotados (p.1).

En esta razón, determinar los años de duración de una mina o yacimiento, corresponde a varias a etapas antes de producir, no pudiendo avanzar hasta la consecución de la etapa anterior, Dichas etapas son las siguientes, según la Sociedad Nacional de Minería y Petróleo (2015) señala que:

Inicio del ciclo las diversas etapas que implica el quehacer minero tienen un periodo de maduración muy variable, en función a la magnitud del proyecto, la ubicación y servicios disponibles en él, el tipo de yacimiento y mineral, del capital con que se cuente, etc; no pudiendo avanzar a una siguiente etapa hasta no haber culminado la anterior. Estas son: Cateo y prospección, Exploración, Desarrollo y construcción, Producción, Cierre y postcierre (p.12)

Por otra parte, la Sociedad Nacional de Minería, Petróleo y Energía (2015) señala a la construcción “como actividad dentro de las etapas de la

actividad minera, se genera una controversia entre la aplicación de las NICS respecto a las normas tributaria y las normas del sector” (p.4)

Desarrollo y construcción

En esta fase se completan las tareas de planificación, y se procede a ejecutar los trabajos de infraestructura que permitirán realizar la explotación. Los trabajos dependerán del método de extracción y la infraestructura requerida para el transporte del mineral. El estudio de factibilidad permitirá seleccionar el método de explotación, de acuerdo a las características del yacimiento y su viabilidad. La técnica de extracción subterránea se emplea, generalmente, cuando el mineral se encuentra a mucha profundidad.

Por el contrario, si el yacimiento está cerca de la superficie, su tamaño es muy grande o se encuentra diseminado (esparcido) se usa la técnica de extracción a tajo abierto. Todo se planifica antes de extraer el primer gramo de mineral.

RIESGOS EN EL DESARROLLO DE PROYECTOS MINEROS



Fuente: *Riesgos en el desarrollo de proyectos mineros.*



Fuente: *Etapas de la actividad minera.*

III. METODOLOGÍA

3.1 Tipo de investigación

El tipo de investigación fue descriptivo con enfoque cualitativo, se recurrió a conocimientos ya existentes inmersos en el ámbito normativo tributario, doctrinario y jurisprudencial; es descriptiva y explicativa, porque se describe y analiza el problema, a través del análisis de la

normatividad tributaria recogida en la Ley General de Minería y en la normatividad general del Impuesto a la Renta.

3.2 Método de investigación

El método de investigación fue bibliográfico - documental.

3.3 Sujetos de investigación

Por ser una investigación bibliográfica documental no aplicó la expresión de los sujetos de investigación

3.4 Escenario del estudio

El escenario del estudio tuvo alcance a nivel nacional e internacional, según la procedencia de la bibliografía obtenida.

3.5 Técnica de recolección de datos cualitativos

3.5.1 Las Técnicas de recolección de datos

- Para la obtención de los resultados del objetivo específico N° 1, se utilizó la técnica de la revisión bibliográfica documental, mediante la recolección de información de fuentes de información como textos, revistas, tesis, artículos periodísticos e información de internet, con la que se han elaborado fichas bibliográficas como instrumento de ubicación de la información.
- Para la obtención de los resultados del objetivo específico N° 2, se utilizó la técnica de la revisión bibliográfica documental, mediante

la recolección de información de fuentes de información como textos, revistas, tesis, artículos periodísticos e información de internet, con la que se han elaborado fichas bibliográficas como instrumento de ubicación de la información.

3.5.2 Procesamiento de datos

Los resultados son presentados en cuadros apropiados y se contrastaran con la información primaria en función a los objetivos específicos planteados, lo que permitirá generar las discusiones del caso.

El análisis y discusión de los resultados obtenidos en la revisión bibliográfica documental de los dos primeros objetivos específicos, sirvió de insumo para el análisis y discusión del tercer objetivo específico que viene a ser una consolidación lógica de los anteriores.

3.6 Consideraciones éticas y de rigor científico

Este trabajo de investigación respetó las fuentes de las que se ha tomado la información para su desarrollo y cumplió los principios jurídicos y éticos de las producciones científicas al ser inédito y respetar la propiedad intelectual. Las consideraciones de rigor científico de la investigación se

sustentan en la coherencia lógica interna que se da entre todos los elementos estructurales del proyecto de investigación.

IV. RESULTADOS Y DISCUSIÓN

4.1 Presentación y Resultados

4.1.1 Objetivo Especifico N° 01:

Describir la naturaleza de los Gastos de Desarrollo incurridos por sujetos generadores de rentas empresariales en el Perú.

Cuadro N° 01: Respecto al Objetivo específico N° 1

Fuente	Resultado
García. (1989) (Ver ficha bibliográfica N°1)	El costo de desarrollo es un desembolso económico previa a la producción minera en situaciones vinculadas directamente con la futura explotación de yacimientos probablemente rentables, donde se efectúan trabajos que se encuadran dentro de alternativas de deducibilidad para efectos de la determinación del impuesto a la renta.
García. (1980) (Ver ficha bibliográfica N°2)	Son gastos para futuras inversiones, en la fase de preparación, prospección y desarrollo necesarios para ingresar a la etapa de explotación y comercialización de los minerales.
Rosado. (2003) (Ver ficha bibliográfica N°3)	Los gastos de desarrollo permiten en una etapa inicial, la realización de actividades mineras, vinculadas específicamente a los depósitos mineros.
Rodríguez. (1982) (Ver ficha bibliográfica N°4)	El costo de desarrollo incide en la determinación del impuesto fiscal, por tanto, a mayor deducción fiscal, menor

	será el impuesto a la renta a pagar.
Diaz W. (1999) (Ver ficha bibliográfica N°5)	El costo de desarrollo, establece una inversión preparatoria para el desarrollo del yacimiento minero en términos de : construcción , pique, galerías, entre otros
De la Vega (2014) (Ver ficha bibliográfica N°5)	Respecto a la amortización de los gastos de desarrollo, la materia controvertida fue resuelta por el TF, la cual se refirió a una comunicación realizada con posterioridad a la amortización de los referidos gastos. Al respecto el TF optó por señalar que, si la presentación de la comunicación se realizó con fecha posterior a la oportunidad que la LGM indica, debe entenderse que las amortizaciones realizadas en los ejercicios posteriores no fueron conforme a ley, por lo cual la AT procedió a efectuar el reparo.

4.1.2 Objetivo Especifico N° 02:

Describir a través de los principios y normatividad vigente los principales aspectos tributarios que inciden en la causalidad y deducibilidad del gasto.

Fuente	Resultado
TUO Ley del Impuesto a la Renta (2011) Art. 37° (Ver ficha bibliográfica N°6)	A fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producir y mantener fuente de ingreso, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta Ley. Los gastos de desarrollo en las que incurren los titulares de actividades mineras, se deducirán en el ejercicio en

	que se generen o se amorticen en los plazos y condiciones que señale la Ley General de Minería y sus normas complementarias y reglamentarias.
TUO Ley del Impuesto a la Renta (2011) Art. 44° (Ver ficha bibliográfica N° 7)	No son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría los desembolsos que no estén vinculados en la etapa del costo de desarrollo.
SUNAT (2000) OFICIO N° 015-2000 (Ver ficha bibliográfica N° 8)	Como regla general se consideran deducibles para determinar la renta neta de la tercera categoría, los gastos necesarios y convenientes para producir y mantener la fuente, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida.
SUNAT (2000) OFICIO N° 034-2000 (Ver ficha bibliográfica N° 9)	Se consideran deducibles para determinar la renta neta de la tercera categoría los límites o reglas que por cada concepto hubiera dispuesto el TUO, cuyo análisis dependerá de cada caso en concreto.
SUNAT (2012) INFORME N° 053-2012 (Ver ficha bibliográfica N° 10)	Para la determinación de la renta neta de tercera categoría, los gastos se rigen por el principio de lo devengado y por criterios de causalidad y razonabilidad.
Tribunal Fiscal (2006) Resolución del Tribunal Fiscal N°03113-1- (Ver ficha bibliográfica N° 11)	Los gastos efectuados por una empresa minera, en el proceso de lixiviación de minerales no constituyen gastos de desarrollo. Son considerados como activo fijo.
Tribunal Fiscal (2012) Resolución del Tribunal Fiscal N°21753-11- (Ver ficha bibliográfica N° 12)	La empresa minera optó por amortizar los gastos de desarrollo en dos ejercicios fiscales en los que había tenido mayores ingresos, sin respetar lo establecido en el artículo 75° de la LGM, que debió ser en un solo

	ejercicio o en aquel y dos años siguientes como máximo, comunicando al tiempo de presentar la DD.JJ. del IR del ejercicio en que se realizan los gastos, el plazo en que se realizaría la amortización y el cálculo correspondiente.
Tribunal Fiscal (1997) Resolución del Tribunal Fiscal N°894-5- (Ver ficha bibliográfica N° 13)	Que la omisión a la obligación de presentar una comunicación a la AT establecida mediante una resolución de superintendencia, no puede restringir un derecho reconocido por la LIR, no debiendo ser entendido como un requisito constitutivo de aquel, sino más bien como una obligación formal cuyo incumplimiento es sancionada mediante una multa.

4.1.3 Análisis y Discusión de Resultados

4.1.4 Objetivo Especifico N° 01

Los resultados obtenidos respecto al primer objetivo específico, permiten deducir que la norma del Impuesto a la Renta, solo establece la forma en cómo pueden reconocerse los gastos de desarrollo, por otro lado la Ley General de Minería solo hace una definición muy general. Por tanto, resulta importante una definición más amplia y específica de los gastos de desarrollo, 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.

Al respecto, la doctrina jurídica otorga mayores alcances en relación a la definición a la etapa de desarrollo, lo que a su vez ayuda a definir los gastos de desarrollo a fin de reducir los problemas a los inversionistas y también al estado, lo cual genera contingencias en los proyectos mineros, en torno a los gastos de desarrollo que son materia del presente trabajo de investigación.

Por otro lado, desde el punto de vista contable, La Comisión de Normas Internacionales de Contabilidad -IASC (por sus siglas en inglés, International Accounting Standards Committee), el Manual de Minería preparado por Estudios Mineros del Perú S.A.C. y la Guía para Procedimientos Mineros Regionales, entre otros, deducen que se debe analizar los distintos tipos de erogaciones en la industria minera con el propósito de identificar si cumple con la naturaleza de gastos de desarrollo.

Finalmente, aunque dicha labor no es sencilla, porque se puede encontrar con innumerables situaciones en la que tendría que enfrentarse el titular de actividad

minera. Por ejemplo desde cuando decida 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 y por lo tanto, calificaría como gastos de desarrollo.

Por tal motivo, 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.

4.1.5 Objetivo Especifico N° 02

De los resultados obtenidos en el segundo objetivo específico, en cuanto a la normativa tributaria pertinente al problema de investigación, se tiene por un lado la Ley del Impuesto a la Renta (2004) que señala en su inc. o) que los gastos de desarrollo entre otros en que incurran los titulares de actividades mineras, 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, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría.

Al respecto, al no estar establecido la definición de los gastos de desarrollo en forma específica, no se puede establecer en algunos casos a partir de qué ejercicio se deben reconocer los gastos de desarrollo, por lo que generan implicancias tributarias para dicho reconocimiento. Sin embargo, el Artículo N° 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.

Por otro lado, se ha analizado los Gastos de Desarrollo ocurridos una vez iniciada la etapa de producción. Es decir, que se tienen gastos de desarrollo antes de iniciada la etapa productiva, como aquellos realizados en etapa productiva; por lo que constituyó un gran problema, al no haberse considerado distintos escenarios en que se llevaron a cabo dichos gastos. Se consideró tres escenarios a fin de determinar a partir de qué ejercicio se deben reconocer los

gastos de desarrollo y cuáles fueron las implicancias tributarias de dicho reconocimiento:

Cuando el titular de la actividad minera no tuvo ningún proyecto minero en etapa de producción. Al respecto los gastos de desarrollo se cargó a resultados y la pérdida tributaria posiblemente no se podría compensar en su totalidad.

Cuando el titular de la actividad minera tuvo más de un proyecto minero, uno o algunos en etapas productivas. En este escenario, la existencia de otros proyectos mineros en etapa de producción, permitió que la pérdida tributaria generada en el proyecto minero 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. La LGM no establece ninguna limitación.

Cuando el titular de la actividad minera tenga todos sus proyectos en etapa productiva. Al respecto, no se tuvo inconveniente porque se pudo cargar a resultados dichos gastos en un ejercicio o decida amortizarlo hasta en un máximo de dos años adicionales, los mismos que se pudieron compensar contra la renta generada por la etapa productiva.

Finalmente, no está del todo claro que la amortización para los gastos de desarrollo a los que se refiere el artículo 75° del TUO de la Ley General de Minería constituye una de carácter lineal o se encuentra en fusión a lo que decida el titular de la actividad minera. La comunicación a SUNAT a sido parte de una controversia que ya fue resuelto por el Tribunal Fiscal al cierre del ejercicio 2012.

4.1.6 Objetivo Especifico N° 03

El contraste de los resultados obtenidos en los objetivos específicos 1 y 2, obliga a reconocer que en plena coyuntura de un nuevo cambio de gobierno que obedece a incentivar la inversión minera en el Perú, con la existen de varios proyectos mineros en etapa de exploración y proyectos mineros con el Estudio de Impacto Ambiental aprobado, el riesgo tributario es mayor para la empresa, particularmente respecto al Impuesto a la Renta. Riesgo que puede mitigarse si el ente regulador como es el Ministerio de Energía y minas, tenga la intención de hacer algunos cambios en la legislación existente para la minería, ajustando y corrigiendo los errores que pudieran existir.

Sin embargo, es de considerar que los cambios propuestos y los que pudiera querer realizar el MEM podrían tener algunas objeciones por parte del Ministerio de Economía (MEF) o la administración tributaria (SUNAT), pues "tratarían de proteger la caja fiscal". Finalmente, en base a los resultados obtenidos y el análisis efectuado es posible determinar que los gastos de desarrollo en los que incurren los titulares de empresas mineras, en ejecución de sus políticas establecidas de acuerdo a las NIIF y las normas tributarias, son deducibles al amparo del principio de causalidad recogido por el inciso o) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, al tratarse de gastos estrechamente vinculados a la generación de rentas gravadas y al mantenimiento de la fuente.

V. CONCLUSIONES

Objetivo específico N° 1:

1. Ni la Ley del Impuesto a la Renta ni su reglamento incluyen la definición expresa de lo que se entiende por “Gastos de Desarrollo”, dentro del

sector minero, respecto a los gastos deducibles señalados en el inciso o) del Artículo 37° de dicha norma, por ser de importancia para la aplicación de dicho inciso.

2. Los titulares de la actividad minera confundieron gastos que efectuaron en la etapa de desarrollo con otros que corresponden a otra naturaleza, como son los PAD de Lixiviación considerados como activos fijos.
3. Se debieron de excluir de este tratamiento a los denominados activos de soporte (tangibles) cuya utilización depende directamente de la vida útil de la mina.

Objetivo específico N° 2:

1. La redacción de la Ley del Impuesto a la Renta ni la LGM, contempla a partir de qué ejercicio de deben reconocer los gastos de desarrollo y las implicancias tributarias para dicho reconocimiento, para aquellos titulares de un proyecto minero o más de uno que aún no inicia etapa productiva.
2. Al no haberse dilucidado el plazo de amortización (lineal o no) mantuvo la incertidumbre en los titulares de la actividad minera, hasta el ejercicio fiscal 2012, ya que parte de la controversia fue resuelta el 20/12/2012, mediante el pronunciamiento del órgano competente mediante la RTF N°

21753 -11-2012. Sin embargo, es preciso, que los gastos de desarrollo, puedan ser amortizados en el ejercicio en que se incurran y en los siguientes dos años adicionales, no necesariamente en línea recta, sino tengan la posibilidad que libremente el titular de la actividad minera pueda elegir el porcentaje.

VI. RECOMENDACIONES

1. Definición de gasto de desarrollo: conjunto de operaciones para hacer viable la etapa de explotación de yacimientos mineros, a través de una serie de labores de ingeniería como son: la remoción de tierra y rocas; apertura de socavones, pozos, galerías, chimeneas y excavaciones; construcción de carreteras, caminos y canchas de relave; reservorios de agua y red de distribución; tendido de líneas para traslado de corriente eléctrica, entre otras.
2. Actualizar el Manual de Minería elaborado por la Agencia Española bajo el Convenio SUNAT – CIAT, y hacerlo de público conocimiento al contribuyente o emitir una cartilla especial que incluya ejemplos de los reparos determinados por la AT, que formen parte de los PDT, a efectos de restringir su derecho de defensa y violar el principio de legalidad,

ejemplo en los desembolsos para la implementación de las Plataformas de Lixiviación (PADs).

3. Se sugiere precisar en la norma de la LIR, la exclusión de los siguientes gastos en la etapa de desarrollo: “no constituyen gastos de desarrollo; a) aquellas inversiones en infraestructura de servicios públicos. Debiendo tipificarse en dicha exclusión el inciso d) del Artículo 72 del TUO de la LGM que deja abierta esa posibilidad; y, b) aquellas inversiones que califiquen como activo fijo y sean capaces de trasladarse a otros proyectos”.
4. Se tiene un Convenio Marco de Cooperación Interinstitucional de fecha diciembre del 2012, entre la SUNAT y el Ministerio de Energía y Minas, que en su Clausula Cuarta, refiere de las capacitaciones de compromiso entre las partes, el mismo que no se viene desarrollando en la práctica; por lo que se recomienda, efectuar pasantías y/o capacitaciones con visitas al campo a las concesiones mineras más importantes del país.
5. Se sugiere uniformizar la redacción del inciso o) del artículo 37° de la LIR, la misma que establece “ Gastos de ... preparación y desarrollo...”, el cual difiere en el orden de lo señalado en el segundo párrafo de la LGM “ Los gastos por desarrollo y preparación, ...”, a efectos de no generar dudas en el contribuyente y la AT, respecto a las implicancias que

podrían generarse en la interpretación de la norma tributarias y la aplicación de las normas contables.

VII. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Alva, M. (2012). *El impuesto a la renta y las teorías que determinan su afectación.*

<http://blog.pucp.edu.pe/blog/blogdemarioalva/2012/03/01/el-impuesto-a-la-renta-y-las-teorias-que-determinan-su-afectacion/>

Bernuy, O. (2016). *Sistema internacional de clasificación de recursos y reservas.* – Lima.

Caballero (2009). *El principio de causalidad para la deducción del gasto.* Perú: ECB

Castro, J. (2006) *Poverty, Inequality, and Social Policies in Peru: As Poor as It Gets.*

Documento de Discusión N° 7. Lima: Centro de Investigación de la Universidad del Pacífico. Recuperado el 11 de agosto de 2016 de:
<http://aplicaciones.pronabec.gob.pe/CIIPRE/Content/descargas/evidencia-cap1.pdf>.

Comisión Económica para América Latina y el Caribe (Cepal). *Panorama Social de*

América Latina 2005, LC/G.2288-P, Santiago de Chile. Publicación de las Naciones Unidas, N° de venta: S.005. II.G.161, 2005. Recuperado el 11 de agosto de 2016 de: <http://docplayer.es/9197835-El-impuesto-a-la-renta-corporativo-en-los-paises-latinoamericanos-contenido.html>.

- Chirinos R. (2015) La minería: Nadando en un mar de regulaciones. Lima. BCRP. Pag. 131 y 154
- Devoto, G. (2007 - 2012) Revista Actualidad Empresarial. Advierten que hay cinco problemas tributarios que frenan la inversión en el sector minero. Recuperado el 11 de agosto de 2016 de: <http://aempresarial.com/web/informativo.php?id=3137>
- De La Torre, A. (2010) Los recursos naturales en América latina y el Caribe. ¿Más allá de bonanzas y crisis? Colombia: Banco Mundial Recuperado el 11 de agosto de 2016 de:
<http://siteresources.worldbank.org/INTLACINSPANISH/Resources/RecursosNaturalesALC.pdf>.
- De la Torre D. (Mayo 2016). XVIII Curso de Capacitación en materia Tributaria y Contab. Recuperado el 11 de agosto de 2016 de:
<http://www.eventsintheworld.net/pe/evento-xviii-curso-de-capacitacion-en-materia-tributaria-y-contable-lima-1205790>.
- De la Vega B. (2014) Tributación de Inversiones en el Sector Minería e Hidrocarburos – Revista de la Facultad de Derecho de la UPCP. Recuperado el 03 de marzo de 2017 de:
<http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechopucp/article/viewFile/9774/10185>
- Figuroa, A. (1993). Crecimiento versus calidad de vida. En: ALARCO, G. (Coord.). Rutas hacia un Perú mejor. Qué hacer y cómo lograrlo. Lima: Centrum, Centro de Negocios, Aguilar. Recuperado el 11 de agosto de 2016 de:

http://www.cies.org.pe/sites/default/files/investigaciones/tributacionmineradocumento_0.pdf

García Mullin (1989), Recuperado el 11 de agosto de 2016 de:

<http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/viewFile/11977/12545>

Hernández, Fernández y Baptista (2014). Metodología de la investigación. México: McGraw Hill.

Herrera, M. (2010) Marco normativo y generación de valor en empresas mineras.

Análisis comparativo entre el Perú y Chile. Lima: ESAN Ediciones. Recuperado el 11 de agosto de 2016 de:

<http://www.esan.edu.pe/publicaciones/2010/10/21/Libro%20completo.pdf>

Marchsesi, R. (2013). *Industria minera- guía de negocios en el Perú*. Perú: TWC.

Mendoza, W. (2011). La política impositiva aplicable a los minerales y al petróleo:

teoría, experiencia y propuesta de política para el Perú. Recuperado el 11 de agosto de 2016 de: <https://www.coursehero.com/file/p4e48e4/Mendoza-W-2011-La-pol%C3%ADtica-impositiva-aplicable-a-los-minerales-y-al-petr%C3%B3leo/>

Miranda, del P. (2012) Sector minero en el Perú. Recuperado el 11 de agosto de 2016

de: https://www.inei.gob.pe/media/MenuRecursivo/publicaciones_digitales/Est/Lib1173/cap14/cap14.pdf

Palomino M.(2015). El costo económico de la no ejecución de los proyectos mineros por conflictos sociales y/o trabas burocráticas. Lima. IPE. Pág. 6 y 7,
Recuperado el 02 de marzo de 2017 de:
http://www.lampadia.com/assets/uploads_documentos/937ff-el-costo-economico-de-la-no-ejecucion-de-los-proyectos-mineros.pdf

Plan de Gobierno PPK. 2016-2021. Recuperado el 02 de marzo de 2017 de:
<http://ppk.pe/documentos/plandegobierno.pdf>

Planificación del Negocio Minero (2016).- *Enlace de la visión de largo plazo con la gestión operativa de corto plazo* - Milpo – Lima.

Quispe, Ch. (2013). Problemática en torno al Tratamiento Tributario de los Gastos de Desarrollo en la Actividad Minera. Recuperado el 11 de agosto de 2016 de:
<http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/viewFile/11977/12545>

Ch. R. (2015). Recuperado el 01 de diciembre de 2016 de:
http://www.ipdt.org/uploads/docs/03_Rev58_RCHQ.pdf,

Rosado E. (2002). VII Jornada Nacional de Tributación, Recuperado el 11 de agosto de 2016 de:
http://www.ifaperu.org/uploads/articles/13_08_CT28_ERS.pdf

Stiglitz, J. (2008) Recursos naturales, desarrollo y democracia. XI Diálogo Democrático. Grupo Propuesta Ciudadana, Lima, Perú. Recuperado el 11 de agosto de 2016 de:

http://www.academia.edu/9865231/Recursos_Naturales_Desarrollay_Democracia-Stiglitz.

Sociedad Nacional de Minería Petróleo y Energía. (2011). *La Tributación Minera en el Perú: contribución, carga tributaria y fundamentos conceptuales*.

Documento elaborado por el Instituto Peruano de Economía. Recuperado el 11 de agosto de 2016 de:

[http://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con3_uibd.nsf/059028AB8F0A61EE0525785D0059DBE1/\\$FILE/la-tributacion-minera-en-el-peru-contribucion-carga-y-fundamentos-conceptuales.pdf](http://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con3_uibd.nsf/059028AB8F0A61EE0525785D0059DBE1/$FILE/la-tributacion-minera-en-el-peru-contribucion-carga-y-fundamentos-conceptuales.pdf)

Sociedad Nacional de Minería Petróleo y Energía (2015). Recuperado el 11 de agosto de 2016 de:<http://www.snmpe.org.pe/informes-y-publicaciones/informes-quincenales/sector-minero/1843-como-se-calcula-el-valor-de-los-concentrados-de-minerales-actualizado-setiembre-de-2015.html>

Tribunal Fiscal (2006). Resolución de Tribunal Fiscal N° 03113-1-2006.

Recuperado el 11 de agosto de 2016 de:

http://www.mef.gob.pe/index.php?option=com_content&view=article&id=612&Itemid=101028&lang=es

Zuzunaga, F. (2014) Algunos aspectos relevantes de la tributación minera en el Perú. Recuperado el 11 de agosto de 2016 de:

<http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/viewFile/12580/13137>

Zegarra, JC. Zuzunaga Assereto & Zegarra Abogados – Aspectos Sectoriales
Sector Minería Tratamiento Tributario Contable - Lima Mayo 2016