

**PONTIFICIA UNIVERSIDAD  
CATÓLICA DEL PERÚ**

**Facultad de Derecho**



Informe jurídico sobre la Sentencia de Casación No. 93-2022:  
tratamiento tributario de la amortización de los gastos de desarrollo  
minero.

Trabajo de suficiencia profesional para optar el título profesional de  
Abogada

Autor:

***Rosario Emperatriz Guillén Carranza***

Asesor:

***Luis Alberto Duran Rojo***

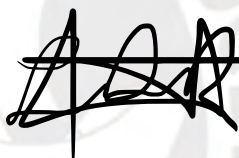
Lima, 2024

## Informe de Similitud

Yo, DURAN ROJO, LUIS ALBERTO, docente de la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú, asesor(a) del Trabajo de Suficiencia Profesional titulado **“Informe Jurídico sobre la Sentencia de Casación No. 93-2022: Tratamiento tributario de la amortización de los gastos de desarrollo minero”**, del autor(a) GUILLEN CARRANZA, ROSARIO EMPERATRIZ, dejo constancia de lo siguiente:

- El mencionado documento tiene un índice de puntuación de similitud de 31%. Así lo consigna el reporte de similitud emitido por el software Turnitin el 15/07/2024.
- He revisado con detalle dicho reporte y el Trabajo de Suficiencia Profesional, y no se advierten indicios de plagio.
- Las citas a otros autores y sus respectivas referencias cumplen con las pautas académicas.

Lima, 15 de julio del 2024

DURAN ROJO, LUIS ALBERTO	
DNI: 09552537	Firma: 
ORCID:  <a href="https://orcid.org/0000-0001-6200-6887">https://orcid.org/0000-0001-6200-6887</a>	

## **RESUMEN**

El presente informe jurídico aborda la problemática acerca de qué método de amortización es aplicable a los gastos de desarrollo minero. Dicha discusión se deriva de la redacción del segundo párrafo del artículo 75 de la Ley General de Minería.

Actualmente, se han asumido dos posturas divergentes, por un lado, la de la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal, quienes consideran que el método aplicable es el lineal o proporcional, y, por otro lado, el de la Corte Suprema, quien mediante su reciente Casación No. 93-2022, ha asumido que el método de amortización es de libre opción por parte del titular minero.

En ese sentido, corresponde analizar las principales instituciones jurídicas involucradas en el caso, determinar los conceptos jurídicos, así como aplicar los diversos métodos interpretativos que arrojen un resultado interpretativo razonable y conforme a derecho.

### **Palabras clave**

Gastos de desarrollo minero, amortización, método de amortización, interpretación de normas tributarias.

## **ABSTRACT**

The legal report addresses which method of depreciation is applicable to mining development costs. Such discussion derives from the wording of the second paragraph of Article 75 of the General Mining Law (GML).

Currently, two divergent positions have been taken. On the one hand, that of the Tax Administration and the Fiscal Court, which considers that the applicable method is the linear or proportional method. The other position, that of the Supreme Court, who through its recent Cassation No. 93-2022, has assumed that the method of depreciation is of free option on the part of the mining holder.

In that sense, it behooves us to analyze the main figures involved in the case, determine legal concepts, as well as apply various interpretive methods that yield a reasonable and law-compliant result.

### **Keywords**

Mining development expenses, depreciation, method of depreciation, interpretation of tax rules.

## ÍNDICE

PRINCIPALES DATOS DEL CASO	5
I. INTRODUCCIÓN	5
1.1. Justificación de la elección de la Sentencia de Casación	6
1.2. Presentación del caso	7
II. IDENTIFICACIÓN DE LOS HECHOS RELEVANTES	7
2.1. Hechos relevantes del caso	9
2.2. Posición de la SUNAT y el Tribunal Fiscal (Demandados)	9
2.3. Posición de la Compañía (Demandante)	10
2.4. Materia controvertida	11
III. IDENTIFICACIÓN DE LOS PRINCIPALES PROBLEMAS JURÍDICOS	11
3.1. Problema jurídico principal.	11
3.2. Problemas jurídicos secundarios.	11
IV. LOS GASTOS DE DESARROLLO MINERO	12
4.1. Cuestión previa: Ciclo de vida de la mina	12
4.2. Tratamiento tributario de los gastos de desarrollo	14
4.3. Definición jurídica de los gastos de desarrollo	16
V. LA INSTITUCIÓN JURÍDICA DE LA AMORTIZACIÓN.	22
5.1. La amortización tributaria: concepto y finalidad	22
5.2. Métodos de amortización tributaria	26
VI. METODO DE AMORTIZACIÓN APLICABLE A LOS GASTOS DE DESARROLLO.	28
VII. MÉTODO INTERPRETATIVO APLICABLE AL ART. 75 DE LA LGM	30
7.1. Vulneración al Principio de reserva de ley.	37
7.2. Vulneración al Principio de legalidad.	39
VIII. CONCLUSIONES	41
IX. RECOMENDACIONES	42



## Cuadro de datos principales del caso

No. Exp. / No. Resolución o sentencia / nombre del caso	Sentencia de Casación No. 93-2022
Área(s) del derecho sobre las cuales versa el contenido del presente caso	Derecho Tributario, Derecho Minero
Demandante / Denunciante	Compañía Minera Chungar S.A.C.
Demandado / Denunciado	SUNAT y MEF / RTF No. 01710-3-2019
Instancia administrativa o jurisdiccional	Proceso contencioso administrativo / Corte Suprema

### I. INTRODUCCIÓN

#### 1.1. Justificación de la elección de la resolución

El análisis de la Sentencia de Casación No. 93-2022 se centra en determinar si, una vez adoptada la opción de amortizar los gastos de desarrollo minero en más de un ejercicio, la metodología de dicha amortización debe ser de forma lineal (proporcional) al número de años que serán amortizados o en porcentajes determinados según el libre criterio del contribuyente (hasta el límite de dos ejercicios adicionales), conforme con lo regulado en el inciso o) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta (en adelante, la “LIR”) y el segundo párrafo del artículo 75 de la Ley General de Minería (en adelante, la “LGM”).

Con relación a la amortización de los gastos de desarrollo minero, la LGM ha establecido el plazo máximo de tres ejercicios para amortizar dichos gastos, cuando el contribuyente minero opta por dicha opción. Sin embargo, la mencionada Ley no establece la metodología de dicha amortización: lineal o no lineal. Ello ha generado inseguridad jurídica en los contribuyentes mineros, pues a diferencia de los gastos de desarrollo minero, existen otros tipos de regímenes de amortizaciones tributarias (por



ejemplo, gastos de desarrollo de hidrocarburos y el régimen de intangibles del régimen general) en donde se regulan expresamente no solo el límite de ejercicios de la amortización, sino también su metodología (porcentajes de imputación en cada ejercicio).

Esta disyuntiva en la interpretación del artículo 75 de la LGM genera que existan contingencia por diferencias temporales en el tratamiento tributario de los gastos incurridos en el sector minero, lo que ha suscitado diversos pronunciamientos por los órganos resolutores tributarios.

## **1.2. Presentación del caso**

Mediante la Sentencia de Casación No. 93-2022, la Corte Suprema resuelve de manera definitiva la controversia del proceso contencioso-administrativo iniciado por la demandante, Compañía Minera Chungar S.A.C. (contribuyente o la Compañía), contra los demandados, el Tribunal Fiscal y la SUNAT; controversia asociada a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013 y su multa emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

En instancia de Casación – recurso interpuesto por el contribuyente -, la controversia se centró en determinar si corresponde, por un lado, amortizar los gastos de desarrollo de forma lineal (proporcional) al número de años elegidos a ser amortizados o, por otro lado, en porcentajes determinados según el libre criterio del contribuyente.

Tomando en cuenta lo anterior, en el presente informe jurídico, a partir de la aplicación de los diversos métodos de interpretación aceptados por la ley, se determinará cuál es el tratamiento tributario de la amortización de los gastos de desarrollo regulados en el inciso o) del artículo 37 de la LIR y el artículo 75 de la LGM.

Para ello, se desarrollarán los siguientes puntos relevantes: (i) la definición jurídica de los gastos de desarrollo, (ii) la naturaleza jurídica de la



amortización, (iii) si los límites a la amortización tributaria deben ser definidos por el contribuyente, el legislador o los órganos resolutores y (iv) si el método interpretativo utilizado por la SUNAT y el Tribunal Fiscal al artículo 75 de la LGM vulnera los principios constitucionales o restringen derechos.

## II. IDENTIFICACIÓN DE HECHOS RELEVANTES

### 2.1. Hechos relevantes del caso

- (i) En los ejercicios 2011, 2012 y 2013, la Compañía incurrió en gastos de desarrollo por los importes de S/ 543,363, S/ 17,532,321 y S/ 73,835,513, respectivamente.
- (ii) Por cada ejercicio, la Compañía decidió optar por amortizar dichos gastos de desarrollo en un plazo de 3 años, aplicando diversas tasas de amortización, de conformidad con el siguiente detalle:

Ejercicio del gasto	Importe (S/)	#Años	Amortización efectuada por el contribuyente (%)			
			2011	2012	2013	2014 y 2015
2011	543,363	3	0%	0%	100%	
2012	17,532,321	3		0%	91.18%	8.82%
2013	73,835,513	3			0.00	100%
<b>Total</b>	<b>91,911,197</b>					

- (iii) El 26 de marzo de 2015, la Administración Tributaria inició un procedimiento de fiscalización respecto a la determinación del Impuesto a la Renta (IR) del ejercicio 2013, mediante la Carta No. 1500114584201/SUNAT y el Requerimiento No. 0122150001151.
- (iv) El 14 de junio de 2017, la Compañía presentó una DJ rectificatoria a la DJ Original del IR del ejercicio 2013, mediante el cual dedujo el importe de S/ 32,809,025 como gastos de desarrollo incurridos en el ejercicio 2013.

- (v) El 30 de junio de 2017, la Compañía fue notificada de la Resolución de Determinación No. 012-003-0086534, asociada al IR del ejercicio 2013, mediante la cual formuló los siguientes reparos:

<b>Reparos</b>	<b>Importe (S/)</b>
Exceso de gastos de amortización de intangibles como consecuencia de tasas distintas.	8,843,719
Deducción no admitida por amortización de intangibles por gastos de desarrollo incurridos en el ejercicio 2013.	8,197,187
<b>TOTAL</b>	<b>17,040,906</b>

En la misma fecha, la Compañía fue notificada con la Resolución de Multa No. 012-002-0030392, vinculada al IR del ejercicio 2013.

- (vi) El 31 de julio de 2017, la Compañía interpuso recurso de reclamación contra las citadas Resolución de Determinación y Resolución de Multa.
- (vii) El 16 de enero de 2018, la Administración Tributaria notificó a la recurrente la Resolución de Intendencia No. 0150140013891/SUNAT, mediante la cual declaró infundado los reparos materia de análisis, toda vez que los gastos de desarrollos incurridos en el ejercicio 2011, 2012 y 2013, no fueron amortizados de manera lineal, es decir, aplicando una tasa del 50% o 33,3%.
- (viii) El 5 de febrero de 2018, la Compañía interpuso recurso de apelación contra la mencionada Resolución de Intendencia.
- (ix) El 22 de febrero de 2019, el Tribunal Fiscal emitió la Resolución No. 01710-3-2019, mediante la cual confirmó los reparos formulados.
- (x) El 21 de mayo de 2019, la Compañía interpuso demanda contenciosa administrativa contra la citada RTF.

Dentro de las pretensiones del contribuyente, solicita que se le reconozca el derecho a amortizar sus gastos de desarrollos aplicando porcentajes según su libre criterio (hasta el límite de dos ejercicios adicionales), conforme lo consignó en su DJ anual del IR del ejercicio 2013.

- (xi) El 6 de julio de 2021, el Vigésimo Primer (21°) Juzgado tributario del Poder Judicial, emitió la Resolución No. 12, mediante la cual declaró infundada la demanda.
- (xii) El 29 de noviembre de 2021, en segunda instancia, la Sala confirmó la Resolución No. 12.
- (xiii) El 15 de diciembre de 2021, la Compañía interpuso recurso de casación. Respecto a la controversia materia de análisis, como infracción normativa, alega que se ha realizado una incorrecta interpretación del artículo 75 de la Ley General de Minería (LGM).
- (xiv) El 11 de julio de 2023, la Corte Suprema emitió la Sentencia de Casación No. 93-2022, a través del cual resolvió declarar fundado el recurso de casación interpuesto. En ese sentido, señaló que, al no establecer el artículo 75 de la LGM un método de amortización aplicable a los gastos de desarrollo el titular minero podrá aplicar el método de su libre elección siempre que se respete el límite máximo de 3 años.

## **2.2. Posición de la SUNAT y el Tribunal Fiscal (Demandados):**

- **SUNAT:**

Según la autoridad tributaria deben amortizarse los gastos de desarrollo de conformidad con el método lineal o proporcional (tasa de 33.3% o 50% de ser el caso), debido a que, de una interpretación sistemática de comparación con las normas que forman el régimen tributario especial de minería relacionada a las amortizaciones, así como de la normativa del régimen general del IR, se colige que la

amortización prevista en el art. 75 de la LGM está relacionada con parámetros objetivos del “sistema elegido” por el contribuyente minero, el cual es fijo. En esa línea, su amortización debe efectuarse en atención al número de ejercicios regulados en la norma sobre el sistema elegido, sin contemplar algún otro parámetro objetivo, pues ello implica que la distribución se realice de manera equitativa.

- **Tribunal Fiscal:**

El Tribunal Fiscal sostiene que la Compañía eligió amortizar sus gastos de desarrollo hasta en un plazo máximo de tres (3) ejercicios, por lo que, debido a que dichos desembolsos fueron incurridos en los ejercicios 2011, 2012 y 2013, debía amortizarlos desde dichos ejercicios hasta los dos ejercicios subsiguientes. Así, no correspondía su deducción íntegra en el ejercicio 2013 o en los subsiguientes, más aún cuando el artículo 75 de la LGM, impide la variación del método adoptado una vez comunicado a la autoridad tributaria.

Agrega que, el artículo 75 de la LGM no regula de manera expresa que el método de distribución deba ser lineal o proporcional, no obstante, debido a que el procedimiento allí regulado para la segunda opción – amortizarlos en el ejercicio en que se realiza el gasto, hasta un máximo de los dos ejercicios siguientes – tiene previsto un número de ejercicios, concluye que la LGM ha optado por el método lineal.

### **2.3. Posición de la Compañía (Demandante):**

La Compañía sostiene que los reparos formulados no se encuentran conforme a ley, en base a los siguientes argumentos:

- El Tribunal Fiscal vulnera el principio de reserva de ley al establecer que, del inciso o) del artículo 37 de la Ley del IR y el artículo 75 de la LGM, se desprende que la amortización de los gastos de desarrollo

debe efectuarse de forma lineal, cuando en ningún extremo de dichas normas se dispone ello de manera expresa.

- Cuando el legislador tributario ha regulado la forma y plazo de la amortización, lo ha hecho de forma expresa, tal como se verifica en otras normas que regulan amortizaciones como es el caso del inciso g) del artículo 37 de la LIR, inciso g) del artículo 44 de la misma Ley, entre otras.
- Mediante el artículo 75 de la LGM se establece un derecho potestativo del contribuyente (titular de la actividad minera) para decidir a razón de qué tasa amortizará sus gastos de desarrollo con el único límite de que se realice hasta en tres (3) ejercicio como máximo, ello, con la finalidad de reconocer la realidad económica de la actividad minera según cada negocio y, de esta manera, incentivarla.

#### **2.4. Materia controvertida:**

La materia controvertida de la Sentencia de Casación No. 93-2022 consiste en dilucidar si, el artículo 75 de la LGM dispone que la amortización de los gastos de desarrollo es lineal o, por el contrario, si es de libre decisión de las empresas con el único límite de dos ejercicios adicionales.

### **III. PRINCIPALES PROBLEMAS JURÍDICOS**

#### **3.1. Problema principal**

¿Corresponde amortizar los gastos de desarrollo incurridos en los ejercicios 2011, 2012 y 2013 de forma lineal o en porcentajes determinados según el libre criterio del titular minero?

#### **3.2. Problemas secundarios**

- i) ¿Cuál es la definición jurídica de los gastos de desarrollo minero? ¿Cuál es su trascendencia en la actividad minera?
- ii) ¿En qué consiste la “amortización tributaria”? ¿Cuáles son los métodos de amortización admitidos tributariamente?
- iii) ¿El legislador ha previsto un límite o condición para amortizar los gastos de desarrollo minero?
- iv) ¿Existe un fallo en el método interpretativo utilizado en el artículo 75 de la LGM?

#### IV. LOS GASTOS DE DESARROLLO MINERO

##### 4.1. Cuestión previa: Ciclo de vida de la mina.

Como preámbulo, es relevante poder identificar cuáles son las etapas que componen el ciclo de vida de un proyecto minero, dentro del cual se encuentra la etapa de desarrollo materia de análisis. Veamos:



Como se puede observar del gráfico, un proyecto minero inicia con la solicitud de petitorio para la obtención de la concesión minera y se concreta con la explotación y producción de los recursos minerales. A continuación, de manera resumida, se explica cada una de las etapas:

- Solicitud de petitorio y otorgamiento:



A efectos de que una persona jurídica o natural pueda explorar o explotar los recursos minerales en una zona geográfica específica, se deberá contar con una concesión minera. Para ello, se deberá iniciar un procedimiento administrativo ante la autoridad competente, quien, al constatar el cumplimiento de los requisitos exigidos, otorgará la concesión minera.

- Cateo y prospección:

De acuerdo con la LGM, el cateo es la operación que permite poner en manifiesto ciertos indicios de la existencia de minerales en una zona geográfica determinada a través de labores mineras elementales. Asimismo, la prospección consiste en las indagaciones que conducen a hallar zonas con posible existencia de minerales, mediante indicadores físicos o químicos y diversas técnicas.

- Exploración:

La etapa de exploración se caracteriza por su elevado grado de incertidumbre y riesgo económico. En ella se examina el área geográfica y se determina cuáles son las características mineralógicas, posición, dimensiones y reservas de los yacimientos que tiene como objetivo determinar la viabilidad económica del proyecto minero.

En otras palabras, la exploración es la actividad destinada a la verificación de las características y condiciones de los yacimientos, a fin de determinar cómo se deberán realizar las actividades de desarrollo y posteriormente de explotación.

- Desarrollo y preparación:



La etapa de desarrollo es la que inicia propiamente la actividad minera, pues en ella se realizan todos los trabajos de infraestructura que harán posible la extracción de los minerales.

- Explotación:

En la etapa de explotación se inicia con la extracción de los recursos minerales contenidos en la mina. El método de extracción dependerá del tipo de mina: subterránea o de tajo abierto.

Como se puede observar, la etapa de desarrollo cumple un rol de suma importancia en el desarrollo de un proyecto minero, pues es a través de ella que se habilitará el yacimiento para su explotación. Además, que es en esta etapa donde se invierten grandes sumas dinerarias que – en su mayoría - se incurren antes del inicio de la etapa de producción.

#### **4.2. Tratamiento tributario de los gastos de desarrollo:**

El inciso o) del artículo 37 de la LIR, establece que, a efectos de determinar la renta neta, serán deducibles los gastos de desarrollo que podrán ser deducidos en el ejercicio en que se incurran, o se amortizarán en los plazos y condiciones que regule la LGM y sus normas complementarias y reglamentarias.

Como se observa, existe una remisión expresa e indubitable por parte de la LIR al artículo 75 de la LGM; remisión que es correcta ya que detalla expresamente qué aspectos van a ser materia de regulación por parte de este otro cuerpo normativo.

Así, el artículo 75 de la LGM establece lo siguiente:

*“Los **gastos de desarrollo** y preparación que permitan la explotación del yacimiento por más de un ejercicio, podrán deducirse íntegramente en el ejercicio en que se incurran o, **amortizarse en dicho ejercicio y en los siguientes hasta un máximo de dos adicionales**.” (El énfasis es agregado)*

Como “puerta de entrada” aplicaremos una interpretación literal de la disposición, el cual ha sido definido por el Tribunal Constitucional – en el Expediente No. 03088-2009-PA/TC – como el método mediante el cual se descubre el significado y sentido de la letra de la propia norma, teniendo en cuenta la gramática, a la semántica y a la sintaxis.

De acuerdo con lo anterior, la interpretación de cualquier norma jurídica debe partir de dilucidar cual es la forma correcta de entender los conceptos allí desarrollados desde los planos de la gramática y lingüística.

Entonces, del artículo 75 de la LGM, se desprende lo siguiente: Si los titulares mineros incurren en gastos de desarrollo que permitan la explotación de la mina por más de un ejercicio, entonces **podrán** (i) deducirlo íntegramente en el ejercicio en que se incurra o (ii) amortizarlos en dicho ejercicio y en los siguientes hasta un máximo de dos adicionales.

Por otro lado, debemos resaltar que, respecto del segundo sistema de deducción, la norma especial no ha dispuesto expresamente algún método de amortización específico a ser aplicado, ni ha regulado límites al monto a ser deducido, ni ha determinado tasas mínimas o máximas de amortización; estableciendo como único límite que la amortización no exceda del plazo máximo de tres años, contados desde el año en que el titular minero incurra en dichos desembolsos.

Por lo que, de una interpretación literal, podemos concluir que los titulares mineros se encuentran habilitados para decidir - en base a su

estrategia financiera -, el plazo y porcentajes a amortizar los gastos de desarrollo siempre que no exceda el plazo de tres años. Por ejemplo, en caso de elegir el plazo de tres ejercicios, podrían amortizarse los gastos de desarrollo en 10%, 30% y 60%, respectivamente.

Ahora, si bien el método literal es el primer método que debe ser utilizado por todo intérprete, este no es autosuficiente, por lo que deberá ir acompañado con otros métodos interpretativos.

Por dicho motivo, en el siguiente punto, se desarrollará la definición jurídica de los gastos de desarrollo, con la finalidad de identificar sus características particulares que justifiquen su trascendencia en el negocio minero, ello permitirá determinar la *ratio legis* de la norma.

#### **4.3. Definición jurídica de gasto de desarrollo minero.**

Mediante el artículo 8 de la LGM, el legislador ha establecido que por actividad de desarrollo debe entenderse a la operación que se realiza para hacer posible la explotación del mineral contenido en un yacimiento minero.

Así, la actividad de desarrollo se caracteriza por ser una etapa intermedia entre la etapa de exploración y explotación. La primera comprende todas labores realizadas a fin de determinar la existencia de recursos minerales. La segunda mencionada es la etapa en el cual la empresa minera empieza a extraer los minerales y así generar ingresos por la venta de estos.

No obstante ello, a fin de profundizar en el entendimiento del concepto jurídico de desarrollo minero, haremos alusión a lo expuesto por la doctrina y la jurisprudencia.

De acuerdo con Elizabeth Rosado, los gastos de desarrollo corresponden a aquellas erogaciones indispensables para pasar de la etapa de hallazgo de recursos minerales a una etapa de extracción y producción – comercial – que consiste esencialmente en labores de remoción de la tierra, excavación y construcción de caminos y túneles de acceso al depósito de minerales (2003, p.121).

Por su parte, Guillermo García Montufar, ha desarrollado que durante la etapa de desarrollo se realizan trabajos de remoción de material estéril, así como la apertura de socavones, pozos o galerías, chimeneas, entre otros. Dichos trabajos tienen como fin preparar el yacimiento para ser explotado (1989, p.13 -14).

En la misma línea, la Sociedad Nacional de Minería, Petróleo y Energía señala que dicha etapa se caracteriza por ser la fase en donde se culmina la planificación y se realizan los trabajos de infraestructura necesaria para realizar la explotación (2006).

Asimismo, se debe tener en consideración lo establecido por el Tribunal Fiscal con relación a lo que se deberá entender por el concepto de “actividad de desarrollo”, siendo que en la Resolución No. 03113-1-2006, se dispuso lo siguiente:

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

Nótese incluso que el Tribunal Fiscal al brindar una definición al concepto de “desarrollo”, toma en consideración definiciones técnicas

de diversas instituciones, así – por ejemplo - en la Resolución No. 06665-1-2019, cita el Manual de Minería preparado por Estudios Mineros del Perú S.A.C., que define a la etapa de desarrollo como los trabajos preliminares que se efectúan para acceder al mineral desde la superficie, esto es, establecer los accesos a las reservas minerales y prepararlas para su producción comercial.

Teniendo en consideración las definiciones anteriormente otorgadas, se puede establecer que las actividades de desarrollo son aquellas realizadas antes de la etapa de explotación, y tiene como fin posibilitar el acceso al yacimiento y su explotación, para generar -a partir de estos- renta gravada.

Es importante precisar que, en la práctica, las actividades de desarrollo no solo se realizan en etapa preoperativa, sino que también se ejecutan concurrentemente con otras actividades mineras, como la de explotación. Así, debe considerarse que los gastos de desarrollo pueden ser generados antes del inicio de las actividades de explotación y también luego de dicha fecha, en tanto se pueda comprobar que los gastos incurridos implican la ampliación de la explotación y un posterior beneficio en la obtención de minerales respecto de la situación anterior.

Lo antes expuesto ha sido compartido por el Tribunal Fiscal en las Resoluciones Nos. 6230-3-2016 y 06587-9-2019, donde establece que *“(...) es posible que, estando el yacimiento minero en etapa de explotación o producción, la empresa minera realice actividades propias de las etapas de exploración y desarrollo, (...) situaciones que deberán ser acreditadas por el contribuyente en cada caso particular”*.

De la resolución antes citada, se desprende que las actividades de desarrollo pueden tener lugar también una vez alcanzada la etapa de explotación. En otras palabras, el hecho de que el contribuyente se encuentre realizando actividades de explotación en la concesión



minera no impide que, al mismo tiempo, incurra en gastos de desarrollo, por lo que dicha situación no afecta la deducibilidad del gasto.

En resumen, los gastos de desarrollo se caracterizan por ser operaciones dirigidas a habilitar el acceso al yacimiento minero, y, de esa forma, se inicie con la extracción del mineral. Por lo que, es la etapa en la que las empresas mineras incurren en mayores inversiones (en comparación de las etapas previas a estas, como sería la etapa de explotación), pues ya se tiene certeza de la viabilidad del proyecto minero. Veamos el siguiente cuadro:

**10. Inversiones mineras**

Año	Planta Beneficio	Equipamiento Minero	Exploración	Infraestructura	Desarrollo y Perforación	Otros	Total
2017	288 970 985	494 979 585	493 151 013	1 587 982 495	389 701 253	723 545 746	3 978 331 076
2018	1 425 437 360	660 548 271	431 269 530	1 080 570 099	755 185 111	608 828 124	4 961 838 494
2019	1 337 608 412	1 040 705 741	355 681 265	1 336 519 800	1 117 881 994	720 097 787	5 908 494 999
2020	1 440 816 623	744 024 629	215 749 759	858 753 509	389 591 504	676 445 238	4 325 381 262
2021	1 410 388 172	750 718 703	335 754 234	1 402 184 942	597 363 364	766 870 551	5 263 279 966
2022	1 334 995 094	683 491 812	422 821 925	1 252 432 066	931 147 940	609 701 499	5 234 590 336
2023	1 230 727 327	821 054 238	433 162 529	1 034 477 256	903 683 740	292 243 552	4 715 348 642
<b>2024</b>	<b>64 569 714</b>	<b>73 158 375</b>	<b>28 634 399</b>	<b>150 544 774</b>	<b>48 277 607</b>	<b>76 518 598</b>	<b>441 703 467</b>

Fuente: Dirección General de Minería

Fuente: Ministerio de Energía y Minas.

Además, de caracterizarse, por ser incurridos en una etapa preoperativa, aunque, existen casos, en que la etapa de desarrollo pueda concurrir con la etapa de explotación.

Entonces, identificadas las características, en principio, se podría sostener que estos tipos de desembolsos calificarían como gastos de preoperativos, siéndoles aplicable el tratamiento tributario regulado en el inciso g) del artículo 37 de la LIR y ser deducido íntegramente en un ejercicio o ser amortizado de forma proporcional en un plazo máximo de diez años desde que se inicie la etapa productiva.

No obstante, el legislador ha conferido un tratamiento tributario especial a los gastos de desarrollo, regulado en el artículo 75 de la

LGM, mediante el cual se habilita al titular minero a que pueda deducirlo íntegramente en el ejercicio en que se incurra o ser amortizarlo en dicho ejercicio y en los siguientes hasta un máximo de tres años.

Este tratamiento especial, tiene un sustento económico detrás, pues, si nos percatamos, el artículo 75 (antes citado) forma parte del cuerpo normativo de la LGM y, siendo que, en su Norma V del Título Preliminar, se establece que es de interés nacional la promoción de la inversión minera.

Esa política adoptada por el Estado tiene su sustento en que la minería es una de las actividades económicas que mayores ingresos fiscales genera al Estado peruano, además de otros beneficios económicos y sociales, como son la creación de puestos de trabajo, crecimiento de la economía, exportaciones, entre otros; por lo que, a efectos de preservar la competitividad internacional, se creó un régimen tributario especial para la actividad minera, ello con el fin de que los inversionistas mineros se vean atraídos en invertir en el país.

Lo anterior concuerda con el Diario de Debates Congresal de la Primera Legislatura Ordinaria 2011, de fecha 22 de septiembre de 2011, donde se debatió las propuestas normativas de diversas reformas tributarias asociadas al sector minero, entre ellas, la creación del Impuesto Especial a la Minería (regulado bajo la Ley No. 29789), en el cual se comentó lo siguiente:

Rivas Teixeira: *“Por consiguiente, hay que tener en cuenta que estas propuestas legislativas tienden principalmente a aumentar la recaudación fiscal; y, además de ello, a preservar la competitividad, como señaló en su intervención el colega Galarreta Velarde. Mantener la competitividad a nivel internacional es algo que considero muy importante para seguir manteniendo el ciclo de inversiones que, por*



concepto de inversiones en el sector minero, llega al país.” (2011, p. 632)

Omonte Durand de Dyer: “*En primer lugar, debo decir que entre enero y julio del presente año la inversión minera se ha incrementado en un 71% en comparación con el mismo período del año 2010, al registrarse una inversión de cerca de tres mil 500 millones adicionales. (...) En segundo lugar, debo informar que el diario de mayor renombre financiero británico Financial Times considera que el Perú está bien encaminado al descartar una mayor imposición de impuestos, además de los que hoy venimos discutiendo en el Pleno del Congreso. Señor Presidente, esto significa que empezamos a ganar el mayor capital asociado a las inversiones mineras, que, en este caso, es la confianza. Para generar confianza es necesario establecer un marco tributario minero que permita que las empresas que tienen mayores márgenes de utilidad paguen más impuestos. Lo óptimo es encontrar el equilibrio, un justo medio que no ahuyente las inversiones, pero que a la vez permita al Estado obtener los recursos necesarios para invertir en infraestructura. El negocio no está en comernos la gallina de los huevos de oro, sino en lograr que esta siga siendo productiva.*” (2011, p. 635)

Entonces, como se puede apreciar, la creación de un régimen tributario especial en el sector minero tiene su fundamento, no solo en la recaudación de impuestos, sino también en preservar la competitividad económica del país a nivel internacional. Así, mediante el artículo 75 de la LGM, se reguló un tratamiento especial de amortización acelerada de los gastos de desarrollo, habilitando a los titulares mineros a que puedan recuperar sus inversiones en un plazo máximo de 3 años.

Es preciso señalar que, mediante la depreciación/amortización acelerada lo que se busca es que las empresas puedan deducir un mayor gasto en su determinación del IR durante un periodo corto de

tiempo. En el sector minero, acceder a este beneficio, es importante ya que su actividad se caracteriza por ser una industria intensiva, que requiere de grandes inversiones en etapas previas a la producción, por lo que, permitir la recuperación acelerada de dichos gastos, disminuye el riesgo de insolvencia, permitiendo que puedan mejorar su perfil económico y acceder a financiamientos. (Vásquez, 2022, p. 9)

Por lo tanto, podemos concluir, que la *ratio legis* del segundo párrafo del artículo 75 de la LGM (respecto a los gastos de desarrollo) es que los inversionistas mineros puedan recuperar sus inversiones de manera acelerada en un corto plazo de máximo 3 años.

## **V. LA INSTITUCIÓN JURÍDICA DE LA AMORTIZACIÓN:**

Conforme se ha expuesto en el apartado anterior, los gastos de desarrollo son desembolsos necesarios que se efectúan para habilitar el acceso al yacimiento minero e implican para el titular minero la inversión de grandes sumas dinerarias que - en su mayoría - son incurridas antes del inicio de la etapa productiva.

Por dicho motivo es que, a través del artículo 75 de la LGM, se ha regulado un tratamiento especial a los gastos de desarrollo con la finalidad de que los titulares mineros puedan recuperar sus inversiones de manera acelerada en un plazo máximo de tres años.

Entonces, es a través de la figura de la amortización, que se permitirá poder distribuir dichas inversiones en el tiempo, siendo en este caso, el del tres años como máximo.

A continuación, desarrollaremos cual es la naturaleza jurídica de la amortización:

### **5.1. La amortización tributaria: concepto y finalidad.**

Ni en la LIR ni en otra norma tributaria se ha establecido una definición de amortización, por lo que le dotaremos de contenido a través del diccionario, doctrina y jurisprudencia.

De acuerdo con el Diccionario de la Real Academia Española, el término “amortizar” significa *“Recuperar o compensar fondos de inversión en alguna empresa”*.

En esa línea, el Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual de Guillermo Cabanillas (2006), define a la amortización como la compensación de las inversiones realizadas por las empresas, ello con la finalidad de reconocer que el valor de los activos pierde su valor de manera progresiva ya sea por su deterioro (activo fijo) o por el paso del tiempo (activo intangible). (p. 302).

De acuerdo con Gisela Arroyo (2019), la amortización consiste en un procedimiento sistemático y racional de distribución de gastos en los años de vida útil de un determinado activo (distinto a los activos fijos) por el transcurso del tiempo (p. 52).

Asimismo, Godoy Fajardo (2008) señala que la amortización consiste en la imputación del desembolso de activos intangibles que por su naturaleza no es posible que puedan sufrir una depreciación en el sentido estricto del término. Es decir, son activos que su amortización tiene razón de ser en que se pueda distribuir – en el tiempo – los importes de las inversiones incurridas. Así, mientras que la depreciación consiste en la distribución de la pérdida del valor del activo según el uso y desgaste de los activos tangibles, la amortización se imputa según el transcurso del tiempo (como se citó en Arroyo, 2019, p. 52).

Por su parte el Tribunal Fiscal, en la Resolución No. 21510-4-2012, indicó que – contablemente – se permite la amortización de los activos

intangibles que tengan una vida útil limitada. Ello debido a que se reconoce que – por su naturaleza – su valor se va a agotar con el tiempo, siendo que en estos casos, se reconocerá el derecho a su amortización, siempre que se determine que el activo ha sufrido un agotamiento o desgaste, pues de esa manera, las empresas podrán recuperar sus inversiones a través del sistema de amortización.

De todo lo expuesto, podemos concluir que la amortización se define como un mecanismo de distribución de gastos en base a la vida útil del activo intangible, lo que refleja la disminución progresiva de su valor, ello con el fin de que las empresas recuperen sus inversiones.

Por lo cual, al efectuarse una amortización, se partirá de la vida útil del bien intangible, para a partir de ello distribuir – **según el método de porcentajes elegido** – los gastos vinculados con la producción de los ingresos futuros.

Ahora bien, contablemente, en el párrafo 4.51 del Marco Conceptual, se establece que la amortización constituye un procedimiento sistemático y racional de distribución, que permitirá que los gastos - que generarán beneficios económicos futuros por más de un periodo - puedan asociarse con sus ingresos, ello en atención al criterio contable de correlación de gastos con ingresos.

Así, mediante la amortización se persigue que el valor de los intangibles (de vida limitada) sea imputado en tantos ejercicios como corresponda a su uso o explotación; con la finalidad de que reduzcan, de manera proporcional, los ingresos a los que contribuyeron. Esta manera de imputación tiene como objetivo reconocer el verdadero *quantum* de la renta. (Llaque y Vásquez, 2020, p. 703).

Entonces, la correlación entre el gasto e ingreso permite que las empresas puedan ser gravadas en base a su renta neta y, de esa forma, se evite un aumento indebido de la base imponible que vulnere

su capacidad contributiva, pues se deducirá de los ingresos los gastos incurridos para su obtención<sup>1</sup>.

Ahora bien, tributariamente, la aplicación del criterio contable de correlación de gastos e ingresos se ve reflejado - claramente - en el tratamiento tributario de los gastos preoperativos y los gastos de exploración, pues en ambos casos el comienzo de la amortización está condicionada al inicio de la etapa de producción, es decir, a partir del año en que se obtengan ingresos por las ventas del mineral.

Sin embargo, ello no ocurre con los gastos de desarrollo, pues el legislador autoriza su amortización desde el ejercicio en que se incurran en los mismos, el que no coincide necesariamente con la generación de renta gravada, al ser por regla generados en una etapa anterior a la explotación del mineral.

Lo antes expuesto, se puede observar del siguiente cuadro comparativo.

<b>Gastos preoperativos</b>	<b>Gastos de explotación</b>	<b>Gastos de desarrollo</b>
- Se amortizará <u>desde el año en que se inicie la producción.</u>	- Se amortizará <u>a partir del año en que se genere una producción mínima de minerales lega.</u>	- Se amortizará <u>a partir del año en que se efectúe el gasto.</u>

Del cuadro anterior, se observa que existe una diferencia entre el tratamiento tributario aplicable a los gastos preoperativos/gastos de explotación (caso 1), y los gastos de desarrollo (caso 2).

<sup>1</sup> Cabe precisar que el principio de correlación de gasto e ingreso no ha sido reconocido expresamente por la LIR ni otra norma tributaria, no obstante, la jurisprudencia desarrolla dicho principio y ha reconocido su aplicación en el tratamiento tributario de los gastos preoperativos.



En el primer caso, la amortización cumplirá su función de que el gasto sea distribuido en los ejercicios en los que se consuma el beneficio económico que produjeron. Ello debido a que la amortización del gasto se efectuará desde el año en que se inicie la etapa productiva, es decir, cuando se generen los ingresos asociados.

En cambio, en el segundo caso, no es de aplicación el criterio de correlación de gastos e ingresos, dado que la amortización de los gastos de desarrollo se debe efectuar a partir del ejercicio en que se incurran, momento que no coincide necesariamente con la generación de los ingresos asociados, pues la actividad de desarrollo se caracteriza generalmente por ser anterior a la etapa de la explotación del recurso mineral.

Con esto último se concluye que, la amortización de los gastos preoperativos y los gastos de exploración tiene como finalidad que los gastos se correlacionen con los ingresos futuros derivados de ellos. En cambio, en el caso de los gastos de desarrollo, la amortización tiene otra finalidad, la que consiste en que las empresas mineras puedan recuperar las inversiones efectuadas, pero de manera acelerada en un plazo máximo de 3 años.

Por lo que, la adopción de un método de amortización en cada caso en concreto deberá ser analizado en atención a la finalidad que se persigue. A continuación, desarrollaremos cuáles son los métodos admitidos tributariamente:

## **5.2. Métodos de amortización:**

Ni en la LIR ni en otra norma tributaria se ha regulado una lista taxativa de los métodos de distribución admitidos para la amortización tributaria. Tampoco se ha regulado alguna prohibición expresa de la aplicación de algún método de amortización específico. Siendo que el legislador, en cada supuesto de amortización, ha establecido - de

manera independiente - parámetros o límites para su distribución, que – en algunos casos – coincide con el método de amortización lineal.

Por lo que, asumir que la aplicación del método lineal es una regla rígida y única, no es correcto, pues tributariamente, suele proveerse la adopción de otros métodos que resultan ser más adecuados a la naturaleza de la explotación del activo (depreciación global, depreciación por unidad de utilización, etc) (García, 1978, p. 127)

Así, por ejemplo, el artículo 53 de la Ley Orgánica de Hidrocarburos (LOH)<sup>2</sup>, que regula la amortización de gastos de desarrollo en el sector de hidrocarburo, ha admitido que se puede aplicar el **método de unidad de producción.**

Lo anterior se sustenta en el hecho de que existen supuestos en los que la pérdida del valor del activo en el tiempo es más acelerada que otros, por lo que la adopción de un método lineal no reflejaría la verdadera realidad económica de la empresa, pues en dicho método se aplican porcentajes constantes en función a un plazo fijo. (García, 1978, p. 127)

En la técnica contable (regulado en el párrafo 97 de la NIC 38), tampoco se impone la aplicación del método lineal como regla general, si no, por el contrario, se le da libertad a la empresa a que adopten el método que más refleje el patrón de consumo esperado de los beneficios económicos que deriven del activo. Siendo que, recién de manera residual, se habilita la aplicación del método lineal en caso la empresa no pueda determinar un método fiable.

Tan es así que, en el párrafo 98 de la misma NIC 38, textualmente se señala que *“pueden utilizarse diferentes métodos para distribuir el importe depreciable de un activo, de forma sistemática, a lo largo de*

---

<sup>2</sup> TUO regulado mediante Decreto Supremo No. 042-2005-EM.



*su vida útil*”, evidenciado de esa forma, que el método lineal no es el método imperante, sino por el contrario, es un método más de los varios métodos admitidos en la contabilidad.

Los métodos de amortización que se incluyen contablemente son los siguientes: 1) Método lineal: se amortizan en base a una tasa fija y determinada, 2) Método decreciente: en primeros años se registra un mayor desgaste o pérdida de valor, siendo que las cuotas irán disminuyendo año a año y 3) Método de unidades de producción: se amortiza en base al nivel de producción.

Como se puede apreciar, contablemente, no existe una limitación a la amortización como técnica, es decir, no se ha preestablecido una regla específica y única de cómo se debe distribuir la pérdida del valor, sino – por el contrario - se acepta la aplicación de diversos métodos, ya que se reconoce que cada empresa tiene una realidad económica distinta.

Por lo tanto, si la lógica contable permite que se pueda amortizar de diversas formas ¿por qué se tendría que interpretar – en la realidad tributaria – de manera restrictiva el régimen de amortización minera, limitando la distribución a un solo método (el lineal), cuando no existe ninguna norma tributaria que reconozca dicho método como el principal y, además, ya se han admitido la aplicación de otros métodos (como el de unidad de producción)? Entonces, siempre que no se prohíba expresamente, cada empresa podrá optar por el método de amortización que más refleje el patrón del consumo esperado de los beneficios económicos derivados de dichos activos.

## **VI. MÉTODO DE AMORTIZACIÓN TRIBUTARIO APLICABLE A LOS GASTOS DE DESARROLLO.**

Del apartado anterior, se pudo concluir que, como regla general, tributariamente, se admite la aplicación de cualquier método de

amortización a los activos intangibles, siendo la excepción a dicha regla que, en caso el legislador decida imponer la aplicación de algún método de amortización específico o determinar límites al monto a ser deducido o fijar tasas máximas o mínimas, este lo regula de manera expresa en la Ley.

A efectos de sustentar lo anterior, utilizaremos el método de interpretación sistemática por comparación de normas, mediante el cual se identificará cual es el sentido de la norma, la que no es clara, comparándola con otras normas tributarias que se sustentan en conceptos y principios claros, que pueden ser atribuibles a dicha norma. (Obregón, S/F, p. 368).

Entonces, en el presente caso, las normas que serán materia de interpretación serán las siguientes:

<b>Norma</b>	<b>Limitación expresa</b>
Artículo 53 de la Ley Orgánica de Hidrocarburos.	Los gastos de desarrollo se amortizarán aplicando el método de unidad de producción o el método <b><u>lineal</u></b> .
Inciso g) del artículo 37 de la LIR.	Los gastos de organización y preoperativos se <b><u>amortizan proporcionalmente</u></b> en diez (10) años.
Inciso g) del artículo 44 de la LIR.	La amortización de intangibles <b><u>puede realizarse proporcionalmente en el plazo de diez años</u></b> considerarlo como gasto íntegro del ejercicio.

Si observamos el artículo 53 de la LOH (norma que regula el tratamiento tributario de los gastos de desarrollo del sector hidrocarburo), el legislador - en ese caso - sí ha establecido de manera expresa límites a su distribución, estableciendo como regla, que se solo se pueda adoptar dos únicos métodos: unidades de producción y lineal.

De la misma forma sucede con el inciso g) del artículo 37 de la LIR (que regula la amortización de los gastos preoperativos del régimen general) y el inciso g) del artículo 44 de la LIR (que establece la amortización de

activos intangibles). En ambos casos, el legislador reguló como parámetro objetivo que la distribución debe realizarse “*proporcionalmente*” en el plazo máximo otorgado; por lo que - indiscutiblemente - en esos casos sí se limitó la amortización a la aplicación del método lineal.

No obstante, en el caso de los gastos de desarrollo minero, el legislador no ha establecido una limitación expresa a la forma de distribución del gasto, conforme se puede apreciar de la literalidad de la norma:

Norma	Limitación expresa
Segundo párrafo del artículo 75 de la LGM.	<i>“(…) amortizarse en dicho ejercicio y en los siguientes hasta un máximo de dos adicionales”.</i>

Entonces, de una interpretación sistemática por comparación del artículo 53 de la LOH, el inciso g) del artículo 37 y el inciso g) del artículo 44 de la LIR, y el artículo 75 de la LGM, se puede concluir lo siguiente:

- Por regla general, la amortización de activos intangibles puede realizarse aplicando diversos métodos de distribución.
- En los casos en que el legislador ha querido limitar una forma de amortización, este lo ha manifestado de manera expresa en la norma jurídica.
- Por lo tanto, dado que el legislador no ha limitado expresamente la amortización de los gastos de desarrollo en la actividad minera, **entonces el método aplicable es de libre elección del titular minero.**

## VII. EL MÉTODO INTERPRETATIVO APLICABLE AL ARTÍCULO 75 DE LA LGM.

Conforme se ha explicado en los apartados anteriores, la problemática tributaria acerca del método de amortización aplicable a los gastos de desarrollo minero tiene su origen en las diversas interpretaciones adoptadas por la SUNAT, los tribunales administrativos y judiciales, así como los contribuyentes, respecto del artículo 75 de la LGM.

Ello debido a que, si bien existe una norma tributaria (artículo 75 de la LGM) que regula el tratamiento de la amortización de los citados gastos, ella no es clara respecto del método aplicable. Por lo que, para lograr dar respuesta a dicha interrogante, recurriremos a la interpretación como método que nos ayudará a determinar qué es lo que quiso regular el legislador.

La Norma VIII del Código Tributario habilita que las normas tributarias puedan ser interpretadas bajo los diversos métodos interpretativos que admite el Derecho; siempre y cuando el resultado de dicha interpretación no cree tributos, imponga sanciones, otorgue exoneración ni extienda la disposición a supuestos distintos a los señalados en la norma.

Entonces, en el presente caso, a través de la aplicación de diversos métodos interpretativos como son el literal, ratio legis y sistemático por comparación de normas, se obtiene como resultado que el método de amortización aplicable a los gastos de desarrollo es el de libre opción del titular minero. A continuación, de manera resumida, detallaremos los resultados interpretativos arribados durante el desarrollo del presente informe jurídico, por cada método de interpretación aplicado:

**(i) Interpretación literal:**

El artículo 75 de la LGM establece lo siguiente:

*“Los gastos de desarrollo y preparación que permitan la explotación del yacimiento por más de un ejercicio, podrán deducirse íntegramente en el ejercicio en que se incurran o,*

**amortizarse en dicho ejercicio y en los siguientes hasta un máximo de dos adicionales.**” (El énfasis es agregado)

De la literalidad de la disposición jurídica, se desprende que el artículo 75 de la LGM no ha impuesto un método de amortización predeterminado de los gastos de desarrollo, por lo que el titular minero tiene la libertad de elegir la tasa de amortización que más se adecue a su realidad económica, siempre que este no exceda del plazo máximo de tres ejercicios.

**(ii) Interpretación Ratio Legis:**

En la etapa de desarrollo se realizan todos los trabajos de infraestructura que hacen posible el acceso al yacimiento minero para la extracción de los minerales, por lo que, es en esta etapa en la cual los titulares mineros invierten cuantiosas sumas de dinero, en comparación con las etapas previas a esta.

Ahora, dado que el artículo 75 forma parte del cuerpo normativo de la LGM, esta deberá ser interpretada de manera sistemática con la Norma V del Título preliminar de la misma ley, la que establece que es de interés nacional promover las inversiones mineras debido a su utilidad pública.

Esta utilidad pública se sustenta en que la minería es una actividad económica que aporta considerablemente a los ingresos fiscales del Estado peruano, además de generar otros beneficios económicos y sociales, por lo que, a efectos de mantener y/o atraer nuevas inversiones mineras, es necesario preservar la competitividad internacional a través de la instauración de un régimen tributario especial.

Lo anterior, concuerda con el Diario de Debates Congressional de la Primera Legislatura Ordinaria 2011, de fecha 22 de septiembre de



2011, donde se debatió la creación del Impuesto Especial a la Minería (regulado bajo la Ley No. 29789), en el cual se comentó lo siguiente:

*“Por consiguiente, hay que tener en cuenta que estas propuestas legislativas tienden principalmente a aumentar la recaudación fiscal; y, además de ello, a preservar la competitividad, como señaló en su intervención el colega Galarreta Velarde. Mantener la competitividad a nivel internacional es algo que considero muy importante para seguir manteniendo el ciclo de inversiones que, por concepto de inversiones en el sector minero, llega al país.”*  
(Rivas, 2011, p. 632)

Como se puede apreciar, el legislador – ya sea para crear nuevos impuestos o realizar reformas tributarias a la regulación especial ya existente en el sector minero – siempre cuida mantener la competitividad del Estado Peruano a nivel internacional, ello a efectos de atraer nuevas inversiones mineras y/o mantener las ya existentes.

Por lo tanto, en el caso de los gastos de desarrollo minero, - si bien en principio, por sus características calificaría como gasto preoperativo y debiera aplicarle el tratamiento tributario del inciso g) del artículo 37 de la LIR - se le ha conferido un tratamiento especial en el inciso o) del artículo 37 de la LIR, el que se remite al artículo 75 de la LGM para establecer los plazos y condiciones de la amortización.

Entonces, si analizamos el segundo párrafo del artículo 75 de la LGM, este tiene su razón de ser en que el titular minero pueda recuperar de manera acelerada sus inversiones incurridas en la etapa de desarrollo, pues se le permite que – desde el ejercicio en que se incurran – se pueda amortizar en un plazo máximo de tres años.

Por lo tanto, podemos determinar que la *ratio legis* del artículo 75 LGM, es que las empresas mineras puedan recuperar sus inversiones

de manera acelerada, lo que va acorde con la política pública de incentivar las inversiones mineras.

**(iii) Interpretación sistemática por comparación de normas:**

Conforme lo explicamos en el apartado anterior, de una interpretación por comparación de los artículos del artículo 53 de la LOH, el inciso g) del artículo 37 y el inciso g) del artículo 44 de la LIR, y el artículo 75 de la LGM, se concluye que, por regla general, la amortización de activos intangibles puede realizarse aplicando diversos métodos de distribución, siendo la excepción, que el legislador regule su limitación de manera expresa.

Por lo tanto, dado que el legislador no ha limitado expresamente la amortización de los gastos de desarrollo en la actividad minera, entonces el método aplicable es de libre elección del titular minero.

Entonces, mediante la aplicación de los métodos de interpretación antes expuestos, podemos llegar al resultado de que el método de amortización aplicable a los gastos de desarrollo es de libre opción del titular minero.

Dicha interpretación, es contraria a la posición asumida por la **SUNAT y el Tribunal Fiscal**, quienes sostienen que - vía interpretación - la amortización de los gastos de desarrollo debe ser realizados bajo el método lineal y proporcional. A continuación, detallaremos los argumentos y métodos interpretativos utilizados por ambas instancias administrativas:

- *Método literal:*

Ambas instancias, han reconocido que el segundo párrafo del artículo 75 de la LGM no ha establecido de manera expresa que el método de amortización aplicable a los gastos de desarrollo sea el lineal o proporcional.



Sobre esta afirmación, queda claro que no hay discusión en cuanto a que la norma especial no ha fijado ningún método de amortización aplicable a los gastos de desarrollo.

- *Método sistemático por comparación de normas:*

En aplicación de una interpretación sistemática por comparación de los artículos 74 (amortización del valor de las adquisiciones de las concesiones) y el primer párrafo del artículo 75 (amortización de los gastos de exploración) de la LGM, así como del inciso g) del artículo 37 (gastos preoperativos) y el inciso g) del artículo 44 (activos intangible de vida limitada) de la LIR, la SUNAT concluyó que en dichos casos – al igual que a los gastos de desarrollo - se han establecido como parámetro objetivo que la amortización deberá efectuarse en función a un número de año, el cual es fijo, sin considerar otro parámetro objetivo, lo que implica una distribución equitativa del mismo, siendo aplicable una amortización lineal.

En respuesta a dicho argumento, primero tenemos que señalar que, debido a que mediante el método de interpretación sistemático por comparación de normas se toma en referencia los principios o conceptos que son claros en una norma para aplicarla a otra, la utilización de dicho método debe ser aplicado con ciertas restricciones, como es que las normas comparadas deben tener una *ratio legis* equivalente (Rubio, 2009, p. 243).

A continuación, analizaremos si las normas aludidas por la SUNAT comparten una razón de ser equivalente, ello a efectos de corroborar si el método de amortización lineal es aplicable a los gastos de desarrollo. Veamos.

<b>Amortización</b>	<b>Gastos preoperativos</b>	<b>Gastos de adquisición de la concesión minera</b>	<b>Gastos de explotación</b>	<b>Gastos de desarrollo</b>
<b>Inicio</b>	<u>Desde el año en que se inicie la producción.</u>	<u>Desde el año en que se cumpla con la producción mínima.</u>	<u>A partir del año en que se cumpla con la producción mínima.</u>	<u>A partir del año en que se incurra el gasto.</u>
<b>Plazo</b>	10 años	Vida útil probable del depósito.	Vida útil probable del depósito.	3 años máximo.
<b>Método</b>	Proporcional	No regulado expresamente	No regulado expresamente	No regulado expresamente
<b>Ratio legis</b>	Asociación entre gasto e ingreso	Asociación entre gasto e ingreso	Asociación entre gasto e ingreso	Recuperación acelerada de la inversión

Creación propia

Del cuadro expuesto, se puede observar las siguientes diferencias entre el tratamiento tributario aplicable a los gastos preoperativos, gastos de adquisición de la concesión minera, gastos de exploración (Caso 1), y los gastos de desarrollo (Caso 2):

- El inicio de la amortización difiere, pues en el Caso 1, está sujeta al inicio de la etapa productiva (generación de ingresos), mientras que en el Caso 2, la amortización se efectuará desde el año en que se incurre en el gasto (momento en que aún no se ha generado ingresos).
- El plazo de amortización del Caso 1, es largo y se asemeja más a la vida útil del activo. En cambio, en el Caso 2, el plazo es corto y no es determinado en base a la vida útil de la mina.

Entonces, concluimos que las normas de Caso 1 tienen como razón de ser que el gasto se difiera y pueda asociarse con los ingresos que genere; lo que no concuerda con el Caso 2, pues dicha norma busca que los titulares mineros puedan recuperar sus inversiones de manera acelerada en un corto plazo. Por lo tanto, no corresponde llenar de

contenido el segundo párrafo del artículo 75 LGM con normas que no tienen una ratio legis equivalente a la misma.

Ahora bien, el resultado de la interpretación efectuada por SUNAT y el Tribunal Fiscal, no va acorde con la Constitución, ya que esta vulnera el principio de reserva de ley y principio de legalidad, pues la administración estaría imponiendo un nuevo requisito respecto de la forma y método de amortización que no se ha establecido ni se desprende expresamente de la ley.

Con la finalidad de establecer las garantías mínimas en el ámbito de nuestro sistema tributario, el artículo 74 de la Constitución, ha establecido que cuando el Estado ejerza su potestad tributaria, este deberá de cumplir con determinados principios constitucionales expresamente establecidos en el referido artículo. Esto es, la constitucionalidad de la exigencia de cualquier tributo por parte del Estado está condicionada al cumplimiento de los principios constitucionales que rigen el área tributaria, entre ellos, el de reserva de ley y de legalidad.

#### **7.1. Vulneración al principio de reserva de ley.**

En materia tributaria, el principio de reserva de ley está regulado en el artículo 74 de la Constitución, según el cual los tributos sólo se determinan por norma de rango legal, razón por la cual todo aquello no contemplado de forma expresa en la norma no puede servir de base para la creación de alguna obligación o exigencia con incidencia tributaria.

Al respecto, el principio de reserva de ley implica que la creación, modificación o derogación, así como cualquier exoneración que pudiera determinarse respecto de una obligación tributaria tenga que ser establecida de manera expresa en una ley o decreto legislativo.

Es en esa línea que el TC, en la Sentencia No. 042-2004-AI/TC, ha establecido que el principio de reserva legal consiste en el mandato

constitucional, según el cual se reserva la regulación de ciertas materias solo en virtud de una disposición de rango legal. Asimismo, agrega que, el principio de reserva implica que el Ejecutivo no intervenga, a través de sus reglamentos generales, en lo que ha sido materialmente reservado al legislativo vía Constitución.

Ahora bien, a través del literal a) de la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario, se desarrolla lo establecido por la Constitución, pues indica de forma expresa que solo mediante norma con rango de ley se puede crear tributos y regular sus aspectos básicos, dentro los cuales se encuentra la **base para su cálculo**, por lo que cualquier supuesto no estipulado en la norma no puede dar origen a la creación o imposición de obligaciones tributarias.

Debe notarse que el principio de reserva de ley es de mayor relevancia pues impide el abuso por parte de la autoridad tributaria de crear normas y exigencias con incidencia tributaria no estipuladas de forma clara y precisa en las normas de rango legal.

Dicho esto, es cierto pues, que el principio de reserva de ley exige que los elementos básicos de un tributo (hecho imponible, sujeto pasivo y activo, **base imponible**, alícuota) sean diseñados, estructurados y establecidos únicamente bajo una norma de rango de ley, aunque dicho criterio no es de carácter absoluto, pues se permite que mediante reglamento se regule ciertos aspectos, pero cuyo parámetro está establecido siempre en la propia ley. (Huapaya, LLaque, Mares y otros, 2023, p.52).

De todo lo expuesto, en el presente caso, es evidente que la interpretación de SUNAT y del Tribunal Fiscal ha vulnerado el principio de reserva de ley, pues han incorporado un límite adicional a la amortización de los gastos de desarrollo, referido a que solo es aplicable el método lineal, lo que no está regulado ni se desprende

expresamente del texto legal, siendo el único límite regulado, el que la amortización se dé en un plazo máximo de tres ejercicios.

De esta forma, considero que en caso hubiese sido el querer del legislador restringir la amortización de los gastos de desarrollo, lo habría establecido de manera expresa en el artículo 75 de la LGM o la LIR; situación que no ocurre hasta la fecha.

Debido a que la limitación que pretende establecer la Administración Tributaria a la amortización de gastos de desarrollo tiene incidencia en la determinación de la base imponible del IR, que es un componente esencial de la obligación tributaria, esta solo puede estar prevista expresamente por norma de rango legal, lo que no sucede en el presente caso.

Por lo tanto, la SUNAT y el Tribunal Fiscal, al impedir (vía interpretación) que las empresas mineras puedan ejercer su derecho de amortizar sus gastos de desarrollo conforme al método de amortización que más convenga al devenir de la mina explotada, no solo vulnera el principio de reserva de ley, sino que también significa una vulneración al principio de legalidad.

## **7.2. Vulneración al principio de legalidad.**

El principio de legalidad también está reconocido en el artículo 74 de la Constitución y la Norma IV del Título Preliminar del CTo. Así, los tributos solo pueden ser creados por ley, por lo que cualquier supuesto no regulado en la norma no puede originar la creación o imposición de obligaciones tributarias.

El principio de legalidad también goza de relevancia en materia tributaria, pues impide el abuso por parte de la Administración Tributaria de pretender cobrar tributo no estipulados de manera clara y precisa en la norma tributaria.



A su vez, el Tribunal Constitucional, mediante el Expediente No. 2302-2003-AA/TC, señala que el principio de legalidad implica la subordinación de los poderes públicos del Estado a las normas de rango legal que regulan su forma de ejercicio. Así, la actuación de los poderes públicos se encuentra sometida a un control de legitimidad por la judicatura.

Agrega la citada Sentencia que, para efectos tributarios, el principio de legalidad subordina el ejercicio de la potestad tributaria del Ejecutivo y Legislativo a las leyes y esencialmente a la Constitución.

Así, en el literal a) del inciso 24 del artículo 2 de la Constitución, se señala que *“Nadie está obligado a hacer lo que la ley no manda, ni impedido de hacer lo que ella no prohíbe”*, ello como respeto al derecho fundamental de la libertad.

Por lo que, en base a lo anterior, los titulares mineros se encontrarán habilitados para hacer aquello que no está prohibido, salvo que la ley lo prohíba expresamente. Asimismo, la Administración no podrá exigirle o prohibirle algo que la ley no manda.

En el ámbito tributario, la Corte Suprema y Tribunal Fiscal, en la Sentencia de Casación No. 3727-2016 y la Resolución No. 2486-4-2017, reconocieron que, conforme al principio de legalidad, en el caso de los administrados, lo que no está prohibido, está permitido.

En ese sentido, en el presente caso, dado que de la redacción del artículo 75 de la LGM, no se advierte que el legislador ha establecido un procedimiento de amortización específico para los gastos de desarrollo, entonces el contribuyente minero se encuentra habilitado para elegir la tasa de amortización que más le convenga al devenir de la mina explotada.



Entonces, la Administración Tributaria, al exigir a los contribuyentes mineros que amorticen sus gastos de desarrollo aplicando el método lineal (requisito que no está expresamente regulado en la norma especial), estaría vulnerando el principio de legalidad.

De todo lo expuesto, se concluye que la interpretación que ha venido realizando la SUNAT y el Tribunal Fiscal no se encuentra conforme a la Constitución, pues su resultado vulnera los principios de reserva de ley y legalidad, al limitar la amortización de los gastos de desarrollo a la aplicación del método lineal, excediendo de esa forma la literalidad del segundo párrafo del artículo 75 de la LGM.

#### **VIII. CONCLUSIONES:**

En el presente caso, se constató que la Compañía realizó lo siguiente:

- (i) Incurrió en gastos de desarrollo en los ejercicios 2011, 2012 y 2013.
- (ii) Por cada ejercicio, optó por amortizar sus gastos en un plazo de 3 años.
- (iii) Aplicó el método de amortización de libre opción; es decir, aplicó diversas tasas de amortización.

Por ende, ha sido correcto el método de amortización aplicado por la Compañía, por lo que no correspondía que SUNAT le efectúe reparos por exceso de gastos de amortización.

Nuestra postura, se sustenta en las siguientes conclusiones:

1. Dada las características y la trascendencia de los gastos de desarrollo en la actividad minera, el legislador ha previsto un régimen tributario especial, con el fin de que el titular minero pueda recuperar de manera acelerada sus inversiones en un plazo de 3 años.

2. La amortización es un derecho del contribuyente, que le va a permitir distribuir de manera sistemática – en función a la vida útil – la pérdida de su valor por el transcurso del tiempo, con el fin de que pueda recuperar su inversión.
3. Tributariamente, no se ha regulado una lista taxativa ni se ha establecido una regla fija de métodos de amortización aplicables a los activos intangibles. Por lo que, por regla general, la amortización tributaria puede efectuarse aplicando diversos métodos de distribución, siendo que, cuando el legislador quiera establecer límites, este lo regula expresamente en la norma.
4. El segundo párrafo del artículo 75 LGM no ha regulado de manera expresa un método de amortización predeterminado, ni ha impuesto límites al monto a deducir, ni ha determinado tasas máximas. Por lo tanto, el método de amortización aplicable a los gastos de desarrollo es de libre decisión del titular minero.
5. El resultado interpretativo de SUNAT y el Tribunal Fiscal, respecto a que el método de amortización aplicable es el lineal, no se encuentra conforme a la Constitución, pues vulnera el principio de reserva de ley y legalidad.

#### **IX. RECOMENDACIONES:**

- Debido a hoy en día aún no hay una postura clara ni definitiva respecto del método de amortización aplicable a los gastos de desarrollo, es importante que se haga una modificatoria al segundo párrafo del artículo 75 de la LGM, en el cual se especifique cual es el método de amortización aplicable en esos casos.
- Lo anterior permitirá que los titulares mineros puedan tener la seguridad jurídica de que están determinando de manera correcta la base imponible de su IR, lo que evitará que la SUNAT siempre efectúe

reparos a la deducción de sus gastos de desarrollo, lo que genera no solo la imposición de multas, sino también que – en ocasiones – puedan perder ese derecho a la deducción de sus gastos en caso no adopten un planeamiento fiscal considerando ello.

- Otra opción sería que la Corte Suprema emita una resolución de observancia obligatoria, de la forma correcta de cómo se debe interpretar el segundo párrafo del artículo 75 de la LGM.

## X. BIBLIOGRAFÍA:

Chumacero, Quispe (2012). Problemática en torno al tratamiento tributario de los gastos de desarrollo en la actividad minera. Revista Instituto Peruano de Derecho Tributario. Consultado el 13 de mayo de 2024.

Recuperado de: [http://www.ipdt.org/uploads/docs/03\\_Rev58\\_RCHQ.pdf](http://www.ipdt.org/uploads/docs/03_Rev58_RCHQ.pdf)

De La Cruz, G y Briceño, J (2017) Controversias en Torno a la Amortización Tributaria de los Gastos de Desarrollo Mineros. (Tesis de maestría). Universidad de Lima. Consultado el 12 de abril de 2024.

Recuperado de: [De La Cruz Rodríguez Gladys.pdf \(ulima.edu.pe\)](http://ulima.edu.pe/De_La_Cruz_Rodriguez_Gladys.pdf)

Morón Urbina, Juan Carlos (2018). “Comentarios a la Ley de Procedimiento Administrativo General”, Tomo I, Lima: Gaceta Jurídica S.A.

De la Quadra-Salcedo, Tomas. “Lección 3. El Principio de Legalidad en la actuación de las Administraciones Públicas”. Consultado el 16 de junio de 2024: <http://ocw.uc3m.es/derecho-administrativo/instituciones-basicas-derecho-administrativo/lecciones-1/Leccion3.pdf>

DE BARROS CARVALHO, Paulo. Curso de Derecho Tributario. Pág. 202. Primera edición peruana de la 24ª edición en portugués. Editora y Librería Jurídica Grijley E.I.R.L.

Rosado Silva, E. (2003). Implicancias de las Normas Contables en la aplicación del impuesto a la renta acerca de los gastos mineros de exploración, preparación y desarrollo. Lima. IFA – Perú. Consultado el 18 de junio de 2024. Recuperado de <[http://www.ifaperu.org/uploads/articles/13\\_08\\_CT28\\_ERS.pdf](http://www.ifaperu.org/uploads/articles/13_08_CT28_ERS.pdf)>

García Mullín, J.R. (1980). Manual del Impuesto a la Renta. Centro Interamericano de Estudios Tributarios – CIET – Documento 872. Buenos Aires.

Obregón-Sevillano, T. M. (1). La interpretación e integración de la norma tributaria. *Advocatus*, (025), 361-375.

García Montufar, Guillermo (1989). Apuntes de Derecho Minero Común. Cultural Cuzco S.A. Editores, Lima.

Sociedad Nacional de Minería, Petróleo y Energía (2006). Informe Quincenal (Diciembre I): “Ciclo Productivo de la Minería”.

Vásquez Cordano, Arturo (2022). Análisis de la carga fiscal del sector Minero en el Perú. Documento de Trabajo N° 001-2022-DI. Dirección de Investigación – Escuela de Postgrado GĔRENS.

Congreso de la República (2011). Diario de Debates Congresal de la Primera Legislatura Ordinaria 2011, de fecha 22 de septiembre de 2011. 11 va Sesión (Matinal).

Cabanillas, Guillermo (2006). Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual. Buenos Aires. Editorial Heliasta.

Llaque Sanchez, F. R., & VASQUEZ TARAZONA, CATYA. (2020). La impostergable tarea de reevaluar el tratamiento tributario de los activos intangibles. In *Tributación y contabilidad, cambios paradigmáticos en la contabilidad y efectos en el impuesto a la renta empresarial, discrepancias*

y posibilidad de armonización: III Foro de Tributación y Contabilidad (PRIMERA ed., pp. 695-710). GACETA JURIDICA.

Labán Pauta, Gladys Margot (2019). Contingencias tributarias en la amortización de gastos de desarrollo en el Sector Minero. (Tesis de maestría). Consultado el 14 de mayo de 2024. <<https://repositorio.ulima.edu.pe/handle/20.500.12724/9432>>

Arroyo Langschwager, Gisela (2017). 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. (Tesis de maestría). Consultado el 13 de mayo de 2024. <<https://repositorio.ulima.edu.pe/handle/20.500.12724/9532>>

RUBIO CORREA, Marcial. "El Sistema Jurídico. Introducción al Derecho". Décima edición, aumentada. Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú. 2009.

HUAPAYA, LLAQUE, MARES y SEBASTIAN (2023). "Manual de Derecho Tributario". Primera edición digital: setiembre de 2023. Instituto Aduanero y Tributario. Consultado el 14 de junio de 2024. Recuperado de: <<https://img.lpderecho.pe/wp-content/uploads/2024/03/Manual-de-Derecho-Tributario-LPDerecho.pdf>>

MINISTERIO DE ENERGÍA Y MINAS (2024). "En cifras Revista Estadística. Reporte mensual (cifras preliminares) Minería". Oficina General de Planeamiento y Presupuesto y Oficina de Planeamiento, Programación de Inversiones y Cooperación Internacional. Consultado el 13 de julio de 2024. Recuperado de: <[Estadística minería enero 2024.xlsx \(www.gob.pe\)](https://www.gob.pe/estadistica-mineria-enero-2024)>

### **Legislación y jurisprudencia:**

Constitución Política del Perú de 1993

Código Tributario. TUO aprobado por Decreto Supremo No. 133-2013-EF

Ley del Impuesto a la Renta. TUO aprobado por Decreto Supremo No. 179-2004-EF.

Ley General de Minería. TUO aprobado por Decreto Supremo No. 014-92-EM.

Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, Decreto Supremo No. 122-94-EF.

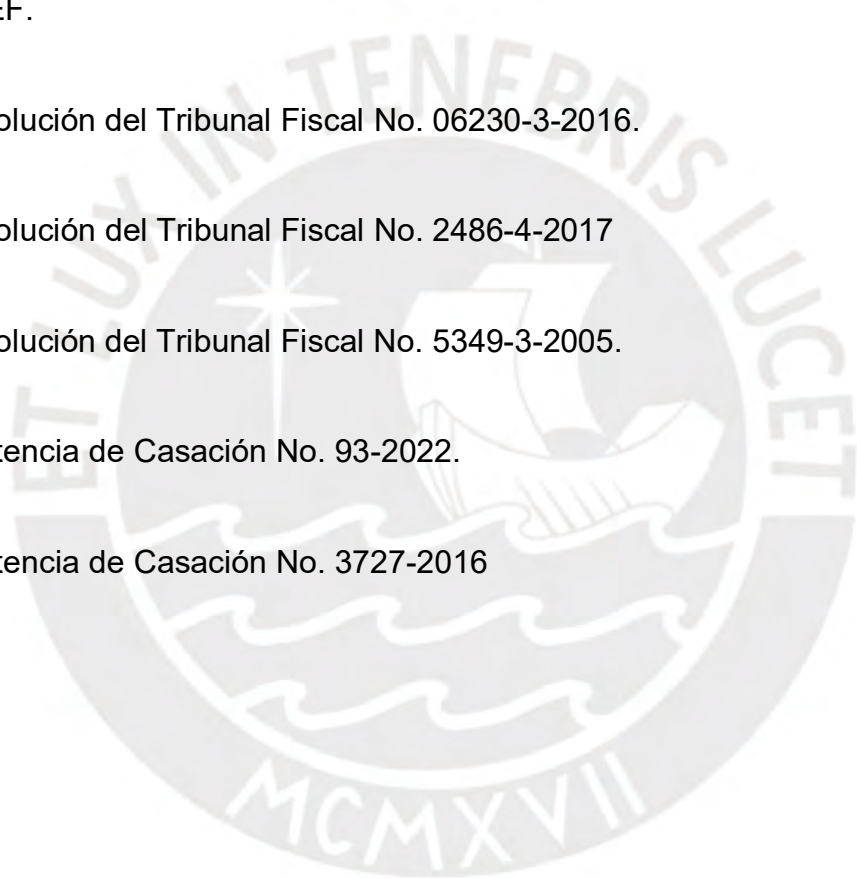
Resolución del Tribunal Fiscal No. 06230-3-2016.

Resolución del Tribunal Fiscal No. 2486-4-2017

Resolución del Tribunal Fiscal No. 5349-3-2005.

Sentencia de Casación No. 93-2022.

Sentencia de Casación No. 3727-2016





Corte Suprema de Justicia de la República  
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N° 93-2022**  
**LIMA**

**TEMA:** Tratamiento de la amortización de gastos de desarrollo

**SUMILLA:** 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<sup>1</sup>, 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.

**PALABRAS CLAVE:** Gastos de desarrollo de explotación minera, amortización y deducciones para el pago del impuesto a la renta, Normas Internacionales de Contabilidad, NIC.

Lima, treinta de marzo de dos mil veintitrés

**LA QUINTA SALA DE DERECHO CONSTITUCIONAL Y SOCIAL  
TRANSITORIA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA REPÚBLICA**

**VISTA**

La causa en audiencia pública de la fecha y luego de verificada la votación con arreglo a ley, emite la siguiente sentencia:

**MATERIA DEL RECURSO DE CASACIÓN**

En el presente proceso sobre nulidad de resolución administrativa, la demandante **Compañía Minera Chungar Sociedad Anónima Cerrada** ha

---

<sup>1</sup> Que se encuentra entre las Normas Internacionales de Contabilidad Oficializadas en el Perú mediante Resolución de Consejo Normativo de Contabilidad N° 048-2011-EF/30, para el año 2011, fecha en que se produjeron los hechos.

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N° 93-2022**  
**LIMA**

interpuesto recurso de casación el quince de diciembre de dos mil veintiuno, (foja quinientos veintiséis del expediente judicial electrónico - EJE<sup>2</sup>), contra la sentencia de vista del veintinueve de noviembre de dos mil veintiuno (foja quinientos nueve), que confirmó la sentencia de primera instancia, emitida el treinta de junio de dos mil veintiuno (foja doscientos noventa y cuatro) que declaró infundada la demanda en todos sus extremos.

**ANTECEDENTES**

**Demanda**

Mediante escrito del veintiuno de mayo de dos mil diecinueve, (foja cincuenta y dos), y subsanada con escrito del cinco de junio de dos mil diecinueve (foja ciento uno) la recurrente **Compañía Minera Chungar Sociedad Anónima Cerrada** interpuso demanda contra el **Tribunal Fiscal y la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT)** solicitando como petitorio lo siguiente:

**Pretensión principal:**

Determinar si corresponde declarar la nulidad total de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01710-3-2019, que confirmó la Resolución de Intendencia N° 0150140013891/SUNAT que declaró infundado el recurso de reclamación interpuesto contra la Resolución de Determinación N° 012-003-0086534 relativa al impuesto a la renta del ejercicio gravable dos mil trece; y, la Resolución de Multa N° 012-002-0030392, emitida por la supuesta infracción tipificada en el numeral 1) del artículo 178 del Código Tributario y relativa al impuesto a la renta del ejercicio gravable dos mil trece.

---

<sup>2</sup> Todas las referencias remiten a este expediente, salvo indicación distinta.

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N° 93-2022**  
**LIMA**

**Primera pretensión accesoria a la pretensión principal:**

Determinar si como consecuencia de amparar la pretensión principal corresponde que se declare la nulidad de la Resolución de Intendencia N° 0150140013891/SUNAT, en cuanto declaró infundado el recurso de reclamación interpuesto por la compañía, contra la Resolución de Determinación N° 012-003-0086534 relativa al impuesto a la renta del ejercicio gravable dos mil trece, y, la Resolución de Multa N° 012-002-0030392, emitida por la supuesta infracción tipificada en el numeral 1) del artículo 178 del Código Tributario y relativa al impuesto a la renta del ejercicio gravable dos mil trece.

**Segunda pretensión accesoria a la pretensión principal**

Determinar si como consecuencia de amparar la pretensión principal corresponde que se declare la nulidad de Resolución de Determinación N° 012-003-0086534 relativa al impuesto a la renta del ejercicio gravable dos mil trece; y, la Resolución de Multa N° 012-002-0030392, emitida por la supuesta infracción tipificada en el numeral 1) del artículo 178 del Código Tributario y relativa al impuesto a la renta del ejercicio gravable dos mil trece.

**Tercera pretensión accesoria a la pretensión principal**

Determinar si como consecuencia de amparar la pretensión principal corresponde que se reconozca su derecho a la amortización de intangibles por gastos de desarrollo, conforme queda consignado en su declaración jurada anual del impuesto a la renta del ejercicio gravable dos mil trece, por encontrarse dicha determinación conforme a la ley y a la Constitución.

**Cuarta pretensión accesoria a la pretensión principal**

Determinar si como consecuencia de amparar la pretensión principal corresponde que se ordene a la autoridad tributaria o a cualquier funcionario de esta, que devuelva, de ser el caso, todos los importes

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N° 93-2022**  
**LIMA**

indebidamente pagados por concepto de la Resolución de Determinación N° 012-003-0086534 y la Resolución de Multa N° 012-002-0030392 más los intereses correspondientes, calculados a la fecha de devolución efectiva.

**Pretensión subordinada a la pretensión principal**

Determinar si como consecuencia de no amparar la pretensión principal corresponde que se declare la nulidad parcial de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01710-3-2019, en el extremo que confirma la Resolución de Multa N° 012-002-0030392; por su abierta contravención a la imposición de sanciones sin el inicio de procedimiento administrativo previo; al principio de tipicidad y al principio de culpabilidad conforme a los fundamentos de la demanda.

**Primera pretensión accesoria a la pretensión subordinada**

Determinar si como consecuencia de amparar la pretensión subordinada corresponde que se declare la nulidad parcial de la Resolución de Intendencia N° 0150140013891/SUNAT en el extremo que confirma la Resolución de Multa N° 012-002-0030392; por su abierta contravención a la imposición de sanciones sin el inicio de procedimiento administrativo previo, al principio de tipicidad, al principio de culpabilidad, conforme a los fundamentos de la demanda.

**Segunda pretensión accesoria a la pretensión subordinada**

Determinar si como consecuencia de amparar la pretensión subordinada corresponde que se declare la nulidad de la Resolución de Multa número 012-002-0030392 emitida por la supuesta infracción al numeral 1) del artículo 178 del Código Tributario y relativa al impuesto a la renta del ejercicio gravable dos mil trece; por su abierta contravención a la imposición de sanciones sin el inicio de procedimiento administrativo

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N° 93-2022**  
**LIMA**

previo; el principio de tipicidad; el principio de culpabilidad, conforme a los fundamentos de la demanda.

**Tercera pretensión accesoria a la pretensión subordinada**

Determinar si como consecuencia de amparar la pretensión subordinada corresponde que se ordene a la autoridad tributaria, y/o a cualquier funcionario de ésta, que proceda de ser el caso con la devolución inmediata de los pagos que se hubieran realizado en virtud de la resolución de multa asociada al impuesto a la renta del ejercicio gravable dos mil trece; incluyendo los intereses calculados hasta la fecha de devolución efectiva.

**Sentencia de primera instancia**

Mediante sentencia del treinta de junio de dos mil veintiuno, el Vigésimo Primer Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros declaró infundada la demanda en todos sus extremos por considerar que:

- a) La demandante afirma que resulta posible la deducción del gasto por amortización de gastos de desarrollo en el último año de los tres concedidos, por el inciso o) del artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 75 de la Ley General de Minería dado que ambas normas no han establecido límites ni tasas máximas para su deducción; mientras que la administración tributaria señala que la deducción de los gastos de amortización de desarrollo establecido en el citado inciso, resultan ser de aplicación lineal por los tres años permitidos según lo establecido en el artículo 75 de la ley en mención.
- b) El artículo 75 de la Ley General de Minería establece que los gastos de desarrollo y preparación que permitan la explotación del yacimiento por más de un ejercicio, podrán deducirse íntegramente en el ejercicio en que incurran o, amortizarse en dicho ejercicio y en los siguientes hasta un máximo de dos



**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N° 93-2022**  
**LIMA**

adicionales; asimismo, el tercer párrafo del citado artículo establece que el contribuyente deberá optar en cada caso por uno de los sistemas de deducción al cierre del ejercicio en que se efectuaron los gastos, comunicando su elección a la administración al tiempo de presentar la declaración jurada anual del impuesto a la renta e indicando, en su caso, el plazo en que se realizará la amortización y el cálculo realizado; finalmente, el mencionado artículo señala que la opción elegida por el contribuyente se ejercerá respecto de los gastos de cada ejercicio, escogido un sistema, éste no podrá ser variado respecto de los gastos del ejercicio.

- c)** En ese sentido, dicho artículo ha dispuesto que para la deducción de los gastos de desarrollo y preparación de explotación de un yacimiento minero se han establecido dos sistemas de deducción que son: **i)** la amortización integral en el ejercicio incurrido, y; **ii)** la amortización hasta por tres ejercicios, siendo el primero el ejercicio en el que se incurre dicho gasto y los restantes en los dos ejercicios siguientes a estos.
- d)** La administración tributaria reparó la amortización de los gastos de desarrollo incurridos en los ejercicios dos mil once y dos mil doce realizada por la demandante en el ejercicio dos mil trece, así como la provisión de los gastos de desarrollo incurridos en el mismo ejercicio, bajo el sustento de que la demandante – mediante carta de nueve de abril de dos mil quince – comunicó a la administración tributaria que optaba por el método de la amortización de dichos gastos hasta en un máximo de dos ejercicios adicionales al que se incurrieron.
- e)** No obstante, la administración tributaria señala que la demandante debió de efectuar la amortización en forma lineal y proporcional por un máximo de tres años conforme con lo establecido en el artículo 75 de la Ley General de Minería, y que, como resultado del requerimiento número 0122170000180, la administración tributaria dio cuenta que la demandante dedujo los gastos incurridos en los ejercicios antes mencionados en el ejercicio dos mil trece sin considerar el método establecido en el citado artículo.



**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N° 93-2022**  
**LIMA**

- f) Ante lo cual, señala que la metodología para la deducción de gastos de desarrollo y preparación establecido en el artículo 75 de la norma antes citada establece que el inicio de la amortización de estos se realizará en el año en que se incurran y – de ser el caso – su amortización continuará hasta por un período máximo de dos años, lo que significa que bajo el método en comento, la norma ha establecido claramente un período de inicio y término, sin establecer más requisitos como lo son la tasa aplicable, por ejemplo.
- g) Si bien la demandante indicó que la metodología a aplicar para la deducción del gasto materia de análisis sería realizada según lo establecido en el segundo párrafo del artículo 75 de la Ley General de Minería, es decir, en los dos años posteriores a los que se incurrieron, que son los periodos dos mil once y dos mil doce; se observa la determinación de la amortización de gastos de desarrollo por el citado ejercicio realizado por la demandante, que fueron recogidos en el anexo N° 02 al Resultado del Requerimiento N° 0122170000180 y el anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° 0122170000962, de los que se observa: **a.** Los gastos de desarrollo “rio pallanga-ma” correspondiente al año dos mil once, se dedujeron en su totalidad en el ejercicio dos mil trece (100%), lo cual no se encuentra conforme con el método establecido en el segundo párrafo del artículo 75 de la Ley General de Minería, dado que su amortización debió de iniciarse en el año dos mil once y culminar en el año dos mil trece y no realizarse en su totalidad en el último año permitido por el método en comento. **b.** Los gastos de desarrollo “avance rio pallanga – personal” correspondiente al año dos mil doce, se amortizaron en un porcentaje del 50% en los años dos mil trece y dos mil catorce respectivamente, lo cual contraviene lo establecido en el citado artículo, dado que estos debieron de ser amortizados a partir del año dos mil doce y no desde el año dos mil trece. **c.** Los gastos de desarrollo “avance rio pallanga servicios complementarios.” correspondiente al año dos mil doce, se amortizaron por un porcentaje de 91.55% para el año dos mil trece y el restante (8.45%) en el año dos mil catorce, lo cual también contraviene lo establecido en el citado artículo, dado que el inicio de la amortización debió de realizarse en el año dos mil

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N° 93-2022**  
**LIMA**

doce. **d.** Los gastos de desarrollo “rio pallanga avance” correspondiente al año dos mil doce fueron deducidos en su integridad en el año dos mil trece, lo cual también contraviene lo establecido en el citado artículo dado que no se ha respetado el inicio de la amortización establecido en este. **e.** Los gastos de desarrollo “proyecto alpamarca – desbroce” correspondiente al año dos mil doce, fueron amortizados en un porcentaje del 50% en los años dos mil trece y dos mil catorce respectivamente, lo cual contraviene lo establecido en el citado artículo, dado que estos debieron de ser amortizados a partir del año dos mil doce y no desde el año dos mil trece. **f.** Los gastos de desarrollo “proyecto alpamarca – desbroce personal” correspondiente al año dos mil doce, fueron amortizados en un porcentaje del 74.47% en el año dos mil doce y el restante (25.53%) en el año dos mil trece, lo cual también contraviene lo establecido en el citado artículo, dado que el inicio de la amortización debió de realizarse en el año dos mil doce. **g.** Los gastos de desarrollo “proyecto alpamarca – desbroce servicios complementarios” fueron amortizados en su totalidad en el año dos mil trece lo cual también contraviene lo establecido en el citado artículo dado que no se ha respetado el inicio de la amortización establecido en este.

**h)** El método utilizado por la demandante para la deducción de gastos por amortización de gastos de desarrollo correspondiente al período dos mil trece contiene una distribución de montos errática en consideración de lo establecido en el artículo 75 de la Ley General de Minería, no obstante que dicho artículo no ha establecido tasas aplicables para la amortización de los citados gastos, sí ha establecido un período de inicio y uno de término, el cual no puede exceder de los tres años, lo que significa que en su conjunto, el plazo mínimo para la deducción de los citados gastos es de un año (el primer año en que se incurre) y el máximo de tres (que engloba el primer año incurrido y los dos posteriores a este), siendo notorio que la demandante no ha respetado los períodos de inicio y término de la deducción por amortización de los citados gastos.

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N° 93-2022**  
**LIMA**

**Sentencia de vista**

Mediante sentencia de vista del veintinueve de noviembre de dos mil veintiuno, (foja quinientos nueve), la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros, de la Corte Superior de Justicia de Lima, resolvió **confirmar** la sentencia que declaró **infundada** la demanda en todos sus extremos, por considerar que:

- a) De conformidad con el inciso o) del artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, así como el Artículo 75 del Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería, aprobado mediante Decreto Supremo N° 014-92-EF, se observa que dichas normas establecen dos métodos de deducción respecto a los gastos de desarrollo por las que las empresas mineras deberán de optar: 1. La deducción íntegra de los gastos en el ejercicio en que se incurran; y, 2. La amortización de los gastos a partir del ejercicio en que se incurren y en los siguientes hasta un máximo de dos adicionales.
- b) Por lo que, habiendo el recurrente optado por el segundo método, conforme al contenido de la carta del nueve de abril de dos mil quince, correspondía que por los gastos de desarrollo incurridos en los ejercicios dos mil once, dos mil doce y dos mil trece se amortizaran a partir de tales ejercicios hasta los dos años siguientes, lo que no hizo la accionante; por tanto, los reparos en autos se encuentran conforme a ley.

**Materia controvertida en el presente caso**

Con relación a los hechos determinados por las instancias de mérito y en concordancia con las causales por las que fue admitido el recurso de casación interpuesto, concierne a esta Sala Suprema determinar si la sentencia de vista fue emitida conforme a ley, es decir, si la metodología empleada por la accionante para efectos de la amortización de los gastos de desarrollo, se encuentra acorde con lo dispuesto en el Texto Único Ordenado de la Ley

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N° 93-2022**  
**LIMA**

General de Minería aprobado por Decreto Supremo N° 014-92-EM y el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF.

**Causales precedentes del recurso de casación**

Mediante auto de calificación del veinte de abril de dos mil veintidós, (foja cuatrocientos uno del cuaderno de casación), la Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República, declaró procedente el recurso de casación interpuesto por la demandante Compañía Minera Chungar Sociedad Anónima Cerrada, por las siguientes causales:

**a) Inaplicación de los incisos 3 y 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú y el artículo VII del título preliminar del Código Procesal Civil**

Señala que la Sala Superior incurrió en indebida motivación al pronunciarse sobre un extremo que no forma parte de la controversia (*extra petita*), cuando en aplicación del artículo 75 de la Ley General de Minería, la empresa demandante debía amortizar desde el ejercicio en que se incurrieran los gastos de desarrollo de los ejercicios dos mil once, dos mil doce y dos mil trece, y que esto no fue materia de controversia ante SUNAT y el Tribunal Fiscal, entidades que no emitieron pronunciamiento al respecto. Asimismo, señala que la Sala Superior omitió emitir pronunciamiento sobre la verdadera materia controvertida, la cual recae en dilucidar, si respecto de los gastos de desarrollo incurridos en los ejercicios dos mil once, dos mil doce y dos mil trece, el artículo 75 de la Ley General de Minería disponía que su amortización debía ser lineal y proporcional, o sin ningún tipo de restricción más allá de los tres años de plazo.

**b) Vulneración del artículo 127 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-201 3-EF**

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N° 93-2022**  
**LIMA**

Sostiene que dicho artículo, impide el cambio de fundamento del reparo original, y no se apreció que, en primera instancia judicial, se modificaron los fundamentos del reparo a la amortización de los gastos de desarrollo incurridos en los ejercicios dos mil once, dos mil doce y dos mil trece.

**c) Interpretación errada del artículo 75 de la Ley General de Minería**

Expresa que, el Tribunal Fiscal erróneamente interpretó dicho dispositivo legal y aplicó una amortización lineal y proporcional que no está regulada en dicha norma.

**d) Inaplicación de los artículos 248 y 254 de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General**

La Sala Superior inaplicó los principios de razonabilidad, culpabilidad, tipicidad, y debido procedimiento sancionador, al confirmar la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01710-3-2019, en el extremo referido a la Resolución de Multa N° 012-002-0030392, en aplicación del numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

**e) Inaplicación del artículo 74 de la Constitución Política del Perú, las Normas IV y VIII del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario, y la sentencia de casación N° 43 92-2013**

Se vulneró el principio de reserva de ley, cuando se sostiene en la sentencia de vista que, respecto a la amortización de los gastos de desarrollo, el artículo 75 de la Ley General de Minería estableció que dicha amortización se realizará en el plazo máximo de tres años, sin que se señale que será lineal y proporcional, evidenciándose que dicha inclusión se efectúa mediante interpretación.

**CONSIDERANDOS**

**PRIMERO.- El recurso de casación**

**1.1.** En primer lugar, debe tenerse en cuenta que el recurso extraordinario de casación tiene por objeto el control de las infracciones que las sentencias o los



**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N° 93-2022**  
**LIMA**

autos puedan cometer en la aplicación del derecho; partiendo a tal efecto de los hechos considerados probados en las instancias de mérito y aceptados por las partes, para luego examinar si la calificación jurídica realizada es la apropiada a aquellos hechos. No basta la sola existencia de la infracción normativa, sino que se requiere que el error sea esencial o decisivo respecto a lo decidido.

**1.2.** En ese entendido, la labor casatoria es una función de cognición especial, sobre vicios en la resolución por infracciones normativas que inciden en la decisión judicial, labor en la que los jueces realizan el control de derecho, velando por su cumplimiento “y por su correcta aplicación a los casos litigiosos, a través de un poder independiente que cumple la función jurisdiccional.”<sup>3</sup>, y revisando si los casos particulares que acceden a casación se resuelven de acuerdo a la normatividad jurídica. En ese sentido, corresponde a los jueces de casación verificar y cuestionar que los jueces encargados de impartir justicia en el asunto concreto respeten el derecho objetivo en la solución de los conflictos.

**1.3.** Así también, habiéndose acogido entre los fines de la casación la función nomofiláctica, esta no abre la posibilidad de acceder a una tercera instancia ni se orienta a verificar un reexamen del conflicto ni a la obtención de un tercer pronunciamiento por otro tribunal sobre el mismo petitorio y proceso. Es más bien un recurso singular que permite acceder a una corte de casación para el cumplimiento de determinados fines, como la adecuada aplicación del derecho objetivo al caso concreto y la uniformidad de la jurisprudencia nacional por la Corte Suprema de Justicia de la República.

**1.4.** Ahora bien, por causal de casación se entiende al motivo que la ley establece para la procedencia del recurso<sup>4</sup>, debiendo sustentarse en aquellas anticipadamente señaladas en la ley. Puede, por ende, interponerse por

---

<sup>3</sup> HITTERS, Juan Carlos (2002). *Técnicas de los recursos extraordinarios y de la casación*. Segunda edición. La Plata, Librería Editora Platense; p. 166.

<sup>4</sup> MONROY CABRA, Marco Gerardo (1979). *Principios de derecho procesal civil*. Segunda edición. Bogotá, Editorial Temis Librería; p. 359.



**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N° 93-2022**  
**LIMA**

apartamiento inmotivado del precedente judicial, por infracción de la ley o por quebrantamiento de la forma. Se consideran motivos de casación por infracción de la ley, la violación en el fallo de leyes que debieron aplicarse al caso, la falta de congruencia entre lo decidido y las pretensiones formuladas por las partes, y la falta de competencia. Los motivos por quebrantamiento de la forma aluden a infracciones en el proceso, por lo que, en tal sentido, si bien todas las causales suponen una violación de la ley, también lo es que estas pueden darse en la forma o en el fondo.

**Análisis de la causal de naturaleza procesal**

**SEGUNDO.- Inaplicación de los incisos 3 y 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú y del artículo VII del título preliminar del Código Procesal Civil.**

2.1. Advirtiéndose que se declaró procedente la causal de naturaleza procesal señalada, corresponde realizar el análisis que sustenta la causal descrita. Para este fin, corresponde citar los siguientes dispositivos:

**Constitución Política del Perú**

**Artículo 139°** - *Son principios y derechos de la función jurisdiccional:*

[...]

3. *La observancia del debido proceso y la tutela jurisdiccional.*

[...]

5. *La motivación escrita de las resoluciones judiciales en todas las instancias, excepto los decretos de mero trámite, con mención expresa de la ley aplicable y de los fundamentos de hecho en que se sustentan.*

[...]

14. *El principio de no ser privado del derecho de defensa en ningún estado del proceso. Toda persona será informada inmediatamente y por escrito de la causa o las razones de su detención. Tiene derecho a comunicarse personalmente con un defensor de su elección y a ser asesorada por éste desde que es citada o detenida por cualquier autoridad.*

[...]

**Código Procesal Civil**

**Título Preliminar**

**Artículo VII. – Juez y Derecho**

*El juez debe aplicar el derecho que corresponda al proceso, aunque no haya sido invocado por las partes o lo haya sido erróneamente. Sin embargo, no puede ir más allá del petitorio ni fundar su decisión en hechos diversos de los que han sido alegados por las partes.*

[...]

**Artículo 50°.- Deberes**

*Son deberes de los Jueces en el proceso:*

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N° 93-2022**  
**LIMA**

[...]

6. *Fundamentar los autos y las sentencias, bajo sanción de nulidad, respetando los principios de jerarquía de las normas y el de congruencia*

[...]

**2.2.** En este sentido, iniciamos el análisis casatorio haciendo mención al debido proceso (o proceso regular), recogido en el inciso 3 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú, derecho complejo que está conformado por un conjunto de derechos esenciales que impiden que la libertad y los derechos de los individuos perezcan ante la ausencia o insuficiencia de un proceso o procedimiento o se vean afectados por cualquier sujeto de derecho, incluyendo el Estado, que pretenda hacer uso abusivo de sus prerrogativas.

**2.3.** El derecho al proceso regular constituye un conjunto de garantías de las cuales goza el justiciable, que incluyen el derecho a ser oportunamente informado del proceso (emplazamiento, notificación, tiempo razonable para preparar la defensa), derecho a ser juzgado por un Juez imparcial que no tenga interés en un determinado resultado del juicio, derecho a la tramitación oral de la causa y a la defensa por un profesional (publicidad del debate), derecho a la prueba, derecho a ser juzgado sobre la base del mérito del proceso y derecho al juez legal.

**2.4.** El derecho al debido proceso comprende también, entre otros derechos, el de motivación de las resoluciones judiciales, previsto en el numeral 5 del artículo 139 de la Carta Fundamental, esto es, obtener una resolución fundada en derecho mediante decisiones en las que los jueces expliciten en forma suficiente las razones de sus fallos, con mención expresa de los elementos fácticos y jurídicos que los determinaron, dispositivo que es concordante con lo preceptuado por el inciso 3 del artículo 122 del Código Procesal Civil<sup>5</sup> y el

---

<sup>5</sup> **Código Procesal Civil**

*Artículo 122°: Las resoluciones contienen: [...] 3. La mención sucesiva de los puntos sobre los que versa la resolución con las consideraciones, en orden numérico correlativo, de los fundamentos de hecho que sustentan la decisión, y los respectivos de derecho con la cita de la norma o normas aplicables en cada punto, según el mérito de lo actuado.*

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N° 93-2022**  
**LIMA**

artículo 12 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial, aprobado por Decreto Supremo N° 017-93-JUS<sup>6</sup>.

**2.5.** Además, la exigencia de motivación suficiente garantiza que el justiciable pueda comprobar que la solución del caso concreto viene dada por una valoración racional de la fundamentación fáctica de lo actuado y la aplicación de las disposiciones jurídicas pertinentes, y no de una arbitrariedad de los magistrados, por lo que en ese entendido es posible afirmar que una resolución que carezca de motivación suficiente no solo infringe normas legales, sino también principios de nivel constitucional<sup>7</sup>.

**2.6.** El **proceso regular** en su expresión de motivación escrita de las resoluciones judiciales, entiende que una motivación defectuosa puede expresarse en los siguientes supuestos: **a) Falta de motivación** propiamente dicha: cuando se advierte una total ausencia de motivación en cuanto a la decisión jurisdiccional emitida en el caso materia de conflicto, sea en el elemento fáctico y/o jurídico; **b) Motivación aparente**: cuando el razonamiento en la sentencia sea inconsistente, sustentado en conclusiones vacías que no guardan relación con el real contenido del proceso; **c) Motivación insuficiente**: cuando se vulnera el principio lógico de la razón suficiente, es decir que el sentido de las conclusiones a las que arriba el juzgador no se respalda en pruebas fundamentales y relevantes, de las cuales este debe partir en su razonamiento para lograr obtener la certeza de los hechos expuestos por las partes y la convicción que lo determine en un sentido determinado, respecto de la

---

<sup>6</sup> **Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial**

*Artículo 12º. Todas las resoluciones, con exclusión de las de mero trámite, son motivadas, bajo responsabilidad, con expresión de los fundamentos en que se sustentan.*

<sup>7</sup> El Tribunal Constitucional en el Expediente N.º 1480-2006-AA/TC ha puntualizado que:

*[...] el derecho a la debida motivación de las resoluciones importa que los jueces, al resolver las causas, expresen las razones o justificaciones objetivas que los llevan a tomar una determinada decisión. Esas razones, [...] deben provenir no sólo del ordenamiento jurídico vigente y aplicable al caso, sino de los propios hechos debidamente acreditados en el trámite del proceso. Sin embargo, la tutela del derecho a la motivación de las resoluciones judiciales no debe ni puede servir de pretexto para someter a un nuevo examen las cuestiones de fondo y decididas por los jueces ordinarios.*

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N° 93-2022**  
**LIMA**

controversia planteada ante la judicatura; y **d) Motivación defectuosa** en sentido estricto: cuando se violan las leyes del hacer/pensar, tales como de la no contradicción (nada puede ser y no ser al mismo tiempo), la de identidad (correspondencia de las conclusiones a las pruebas), y la del tercio excluido (una proposición es verdadera o falsa, no hay tercera opción), entre otros, omitiendo los principios elementales de la lógica y la experiencia común.

**2.7.** Asimismo, el derecho a la motivación de las resoluciones judiciales tiene como una de sus expresiones el **principio de congruencia**, establecido en el numeral 6 del artículo 50 del Código Procesal Civil, concordante con el artículo VII del título preliminar del mismo cuerpo normativo, el cual exige la identidad que debe mediar entre la materia, las partes, los hechos del proceso y lo resuelto por el juzgador, en virtud de lo cual los jueces no pueden otorgar más de lo demandado o cosa distinta a lo pretendido, ni fundar sus decisiones en hechos no aportados por los justiciables, con obligación, entonces, de pronunciarse sobre las alegaciones expuestas por las partes, tanto en sus escritos postulatorios como, de ser el caso, en sus medios impugnatorios, de tal manera que cuando se decide u ordena sobre una pretensión no postulada en el proceso, y menos fijada como punto controvertido, o a la inversa, cuando se excluye dicho pronunciamiento, se produce una incongruencia, lo que altera la relación procesal y transgrede las garantías del proceso regular.

**2.8.** En el sentido descrito, se tiene que la observancia del principio de congruencia implica que en toda resolución judicial exista **i) coherencia** entre lo petitionado por las partes y lo finalmente resuelto, sin omitir, alterar o excederse de dichas peticiones (congruencia externa), y **ii) armonía** entre la motivación y la parte resolutive (congruencia interna), de tal manera que la decisión sea el reflejo y externación lógica, jurídica y congruente del razonamiento del juzgador, conforme a lo actuado en la causa concreta, todo lo cual garantiza la observancia del derecho al debido proceso, resguardando a los particulares y a la colectividad de las decisiones arbitrarias, conforme a lo establecido por el

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N° 93-2022**  
**LIMA**

Tribunal Constitucional en el fundamento jurídico 11 de la Sentencia N° 1230-2003-PCH/TC.

**2.9.** Entonces, el derecho a la debida motivación de las resoluciones obliga a los órganos judiciales a resolver las pretensiones de las partes de manera congruente con los términos en que vengan planteadas, sin cometer desviaciones que supongan modificación o alteración del debate procesal (incongruencia activa). Desde luego, no cualquier nivel en que se produzca tal incumplimiento genera de inmediato la posibilidad de su control. El incumplimiento total de dicha obligación, es decir, el dejar incontestadas las pretensiones, o el desviar la decisión del marco del debate judicial generando indefensión, constituye vulneración del derecho a la tutela judicial y también del derecho a la motivación de la sentencia (incongruencia omisiva).

**2.10.** Resulta un imperativo constitucional que los justiciables obtengan de los órganos judiciales una respuesta razonada, motivada y congruente de las pretensiones efectuadas, pues precisamente el principio de congruencia procesal exige que el juez, al momento de pronunciarse sobre una causa determinada, no omita, altere o se exceda de las peticiones ante él formuladas. Sin embargo, se debe considerar que el tratamiento del principio de congruencia procesal en el proceso civil no puede equipararse al tratamiento que se debe otorgar en el proceso contencioso administrativo; máxime, si se tiene en cuenta que este proceso especial es de plena jurisdicción, conforme al inciso 2 del artículo 5 y al inciso 2 del artículo 40 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27584, Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo, y, de índole tuitiva, al tener como finalidad el control jurídico de las actuaciones de la administración pública sujetas al derecho administrativo y la efectiva tutela de los derechos e intereses de los administrados, esto es, estar en juego intereses estatales, de acuerdo a lo previsto en el artículo 1 de la Ley N° 27584 y el artículo 148 de la Constitución Política del Perú.



**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N° 93-2022**  
**LIMA**

De modo que, siguiendo el razonamiento esbozado y tenor del contenido de la Ley N° 27584, el reconocimiento de la vulneración del derecho no es suficiente, en tanto, resulta necesario que se adopten las medidas que sean necesarias para tal fin; lo cual, en aplicación del principio de congruencia procesal —con sus rasgos característicos de este proceso especial— implica flexibilizar dicho principio en la línea de la revisión “integral” de la legalidad de los actos administrativos y del restablecimiento o reconocimiento de la situación jurídica lesionada, aun cuando no hayan sido pretendidas en la demanda, siempre que quede evidenciado del debate y de los elementos aportados al proceso.

**2.11.** Siendo ello así, se observa que la recurrente, fundamenta la causal procesal declarada procedente cuestionando principalmente que la Sala Superior incurrió en indebida motivación al pronunciarse sobre un extremo que no forma parte de la controversia (*extra petita*), cuando en aplicación del artículo 75 de la Ley General de Minería, la empresa demandante debía amortizar desde el ejercicio en que se incurrían los gastos de desarrollo de los ejercicios dos mil once, dos mil doce y dos mil trece, y que esto no fue materia de controversia ante SUNAT y el Tribunal Fiscal, entidades que no emitieron pronunciamiento al respecto. Asimismo, señala que la Sala Superior omitió emitir pronunciamiento sobre la verdadera materia controvertida, la cual recae en dilucidar, si respecto de los gastos de desarrollo incurridos en los ejercicios dos mil once, dos mil doce y dos mil trece, el artículo 75 de la Ley General de Minería disponía que su amortización debía ser lineal y proporcional, o sin ningún tipo de restricción más allá de los tres años de plazo.

**2.12.** En este orden de ideas, en atención a los cuestionamientos realizados por la recurrente, se advierte que el colegiado superior, ha efectuado una valoración detallada de los argumentos señalados por la demandante en su escrito de apelación, conforme se verifica de los considerandos cuarto al sexto de la sentencia de vista; además, se verifica también que el mismo colegiado superior ha efectuado el análisis correspondiente referido al método utilizado por la



**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N° 93-2022**  
**LIMA**

empresa recurrente para efectuar la amortización de los gastos de desarrollo de los ejercicios dos mil once, dos mil doce y dos mil trece, concluyendo que, a pesar de haber elegido el segundo método consistente en amortizar los gastos de desarrollo en el ejercicio en que se produjeron y en los siguientes hasta un máximo de dos adicionales, la recurrente efectuó la deducción con un método distinto, toda vez que la Sala Superior verificó que los gastos de desarrollo del ejercicio dos mil once, se dedujeron íntegramente en el dos mil trece, cuando debían efectuarse a partir del mismo dos mil once hasta el dos mil trece; mientras que ninguno de los gastos del dos mil doce se dedujeron en dicho ejercicio, sino que en algunos casos, su deducción se hizo totalmente en el dos mil trece.

**2.13** En ese sentido, de la revisión de la sentencia de vista, y en mérito al sustento esbozado por la parte recurrente sobre la causal procesal denunciada, no se evidencia el vicio de motivación postulado, puesto que la Sala Superior expuso las razones por las cuales sustenta su decisión, no solo teniendo en cuenta lo actuado a nivel administrativo, sino también los agravios presentados en el recurso de apelación presentado contra la sentencia de primera instancia.

**2.14** Por lo tanto, esta Sala Suprema advierte que la decisión adoptada por la Sala Superior se ha ceñido a lo aportado y probado en el proceso, de manera que dicho fallo no puede ser cuestionado por indebida motivación, ni mucho menos por pronunciarse sobre un extremo que no forma parte de la controversia, en tanto se ha cumplido con analizar las pruebas ofrecidas y con precisar la norma que le permite asumir que la recurrente no cumplió con el método de amortización de los gastos de desarrollo que eligió y comunicó a la administración tributaria; en consecuencia, un parecer o criterio distinto al que ha quedado establecido, no puede ser causal para cuestionar la motivación; asimismo, no se advierte la existencia de vicio alguno durante el trámite del proceso que atente contra las garantías procesales constitucionales.

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N° 93-2022**  
**LIMA**

**2.15** En consecuencia, la sentencia de vista cumple la protección y la exigencia constitucional que permite a los justiciables defenderse adecuadamente porque expuso los fundamentos fácticos y jurídicos que justifican su decisión, por ello, los cuestionamientos realizados por las partes no pueden ser analizados bajo causales de naturaleza procesal; toda vez que los argumentos invocados por la recurrente constituyen en puridad un cuestionamiento del fondo de la controversia para lo cual resulta necesario efectuar el análisis de las causales materiales formuladas por la recurrente; siendo ello así, y al no ser posible analizar la totalidad de los fundamentos formulados bajo las causales procesales que invocan, **la causal de inaplicación de los incisos 3 y 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú y del artículo VII del título preliminar del Código Procesal Civil, deviene en infundada.**

**Análisis de las causales de naturaleza material**

**TERCERO.- Interpretación errónea del artículo 75 del Texto Único Ordenado la Ley General de Minería aprobado por Decreto Supremo N° 014-92-EF.**

**3.1.** Respecto al análisis de la presente causal, se advierte que la recurrente cuestiona el siguiente dispositivo:

**Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería, aprobado mediante Decreto Supremo N° 014-92-EF**

*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.*

Corte Suprema de Justicia de la República  
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N° 93-2022**  
**LIMA**

*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”.*

*(El subrayado es nuestro)*

**3.2.** Asimismo, la recurrente fundamenta la causal invocada señalando que la Sala Superior, de manera errónea, no ha considerado que el Tribunal Fiscal solo sustenta su decisión alegando que corresponde la amortización lineal o proporcional, pero el artículo 75 de la Ley General de Minería solo establece un plazo máximo para tomar la amortización y no la obligación de tomar de todas maneras, la deducción parcial del gasto en el ejercicio que se incurre y menos aún, bajo una cuota constante. Agrega que el colegiado superior interpreta que el referido artículo 75, al establecer en su segundo párrafo 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.”**; interpreta que no establece un método específico de amortización o regla de amortización puntual lineal, no obstante a renglón seguido indica que, porque las empresas regularmente optan por tomar un porcentaje de deducción constante, entonces, habría que entender que el segundo párrafo del artículo 75 de la Ley General de Minería, está postulando que, la cuota de deducción del gasto a que se refiere la segunda opción de deducción de gastos de desarrollo (distinta de aquella que implica la deducción íntegra en el ejercicio en que se incurre el gasto) necesariamente consiste en su amortización a tasa constante y por lo demás, en el propio ejercicio en que se incurra, además de los siguientes dos ejercicios adicionales.

**3.3.** En este sentido, la recurrente agrega que la correcta interpretación de la norma cuestionada consiste, en que el segundo procedimiento de deducción, distinto al primero que implica la deducción del gasto en el ejercicio en que se

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N° 93-2022**  
**LIMA**

incurrir, es que, no se tenga necesariamente –a diferencia del primer procedimiento- que deducir el gasto en el ejercicio en que se incurre, sino que se dé la opción al contribuyente de elegir (de ahí el verbo rector “podrán”) por un tratamiento en la deducción del gasto asociado a su amortización integral hasta en tres años, que puede darse bien parcialmente en el ejercicio en que se incurre el gasto y en los dos siguientes, o bien, en el segundo ejercicio computado desde aquél en que se incurre y en el tercero, o bien en el segundo todo el gasto o bien en el tercero todo el gasto de desarrollo. Siendo la única limitante, el plazo de tres años desde el que el gasto se incurre. Asimismo, que dicha interpretación guarda correspondencia con la finalidad de la Ley General de Minería, la cual pretende incentivar la actividad minera, a través de beneficios como la amortización diferida, a opción del contribuyente, para que pueda tomar deducciones en los períodos que más le reditúen; precisamente porque lo que la norma pretende es incentivar la inversión en el sector minero; por lo que sería el empresario quien podría calibrar sobre la forma de deducir el gasto de desarrollo en el tiempo sin exceder el plazo de tres años de incurrido el gasto, a fin de que pudiese obtener las mayores ganancias posibles según sus resultados del año, producto de la estimación de la aplicación de deducciones en determinado ejercicio.

**3.4.** Asimismo, se observa que la sentencia de vista concluye en el considerando sexto, que:

*SEXTO.- En este orden de ideas, se desprende que los reparos por amortización de los gastos de desarrollo incurridos en los ejercicios 2011 y 2012 efectuadas por la empresa en el ejercicio 2013, así como de la provisión de los gastos de desarrollo incurridos en el mismo ejercicio 2013 se ciñen estrictamente al análisis de la metodología que debía aplicar la empresa accionante para la amortización de tales gastos y cuya expresión de voluntad está claramente manifestada en la Carta del 9 de abril de 2015; de ahí, que el estudio que efectúa la A quo en la apelada, se centró en esta última problemática; en tal sentido, no se habría emitido pronunciamiento respecto sobre los reparos en autos. Ahora bien, de la revisión de la citada carta del 09 de abril de 2015 que obra a fojas 2371 del expediente administrativo, la empresa accionante comunicó a la Administración Tributaria, que al momento de presentar la declaración jurada correspondiente al ejercicio 2013 se incluyó la información que correspondía al sistema de deducción aplicado así como su cálculo, pues la determinación del Impuesto a la Renta de tal ejercicio implicaba la comunicación de los hechos que incidían en la determinación del tributo y dado que a tal fecha no existía un formato independiente a la propia declaración jurada anual del impuesto que hubiese sido aprobado, a través de la referida carta se comunicaba que por el ejercicio*



Corte Suprema de Justicia de la República  
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N° 93-2022**  
**LIMA**

2013 se optaría por la segunda opción, esto es, amortizar en el ejercicio y en los siguientes hasta un máximo de dos adicionales.

Así, del análisis en conjunto de lo presentado y expuesto en la fiscalización, se determina que al referirse a gastos de desarrollo de los ejercicios 2011, 2012 y 2013, éstos debían empezar a amortizarse a partir de tales ejercicios respectivamente, hasta el plazo declarado de amortización, ya sea al siguiente ejercicio o al subsiguiente a éste, conforme se detalla en los cuadros anteriores para cada gasto de desarrollo y período. Así, por ejemplo, para los gastos de desarrollo incurridos en el ejercicio 2013, al haber optado el sistema de amortización con un plazo de 3 años, estos debían empezar a deducirse desde el mismo ejercicio 2013, continuando en el 2014 y luego en el ejercicio 2015, lo que no se aprecia según el Cuadro N° 02. Siendo que en el caso de los gastos de desarrollo del ejercicio 2011, de acuerdo al Cuadro N° 01, éstos se dedujeron íntegramente en el 2013, cuando debían efectuarse a partir del mismo 2011 hasta el 2013; mientras que, por los gastos del 2012, ninguno de los gastos incurridos en el mismo 2012 se dedujeron a partir de ese ejercicio conforme al detalle del Cuadro N° 01, e incluso en algunos casos, su deducción se hizo totalmente en el 2013.

(El subrayado es nuestro)

**3.5.** En este sentido, resulta importante precisar, que el artículo 75 de la Ley General de Minería, conforme se observa en el numeral 3.1 de la presente resolución, no establece un método específico para la amortización de los gastos de desarrollo y preparación, pues únicamente establece la posibilidad- a elección del contribuyente- que la deducción de los gastos de desarrollo y preparación sean deducidos 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, por el contrario, la redacción de la norma permite advertir que al no existir un mandato expreso sobre el procedimiento de amortización, se encuentra la posibilidad del contribuyente de elegir el procedimiento de amortización de los gastos de desarrollo y preparación como una prerrogativa que se desprende del principio de vinculación negativa, es decir, de su facultad de realizar todo aquello que no se encuentre expresamente prohibido por ley.

Corte Suprema de Justicia de la República  
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N° 93-2022**  
**LIMA**

A mayor abundamiento, se observa el tratamiento contable de los activos intangibles, según la NIC 38<sup>8</sup>, que establece: “El objetivo de esta Norma es prescribir el tratamiento contable de los activos intangibles que no estén contemplados específicamente en otra Norma. Esta Norma requiere que las entidades reconozcan un activo intangible si, y sólo si, se cumplen ciertos criterios. La Norma también especifica cómo determinar el importe en libros de los activos intangibles, y exige revelar información específica sobre estos activos.”<sup>9</sup> Asimismo, dicha norma detalla, en el apartado correspondiente a los activos intangibles con vidas útiles finitas, lo siguiente:

*97 El importe depreciable de un activo intangible con una vida útil finita, se distribuirá sobre una base sistemática a lo largo de su vida útil. La amortización comenzará cuando el activo esté disponible para su utilización, es decir, cuando se encuentre en la ubicación y condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la gerencia. La amortización cesará en la fecha más temprana entre aquella en que el activo se clasifique como mantenido para la venta (o incluido en un grupo de activos para su disposición que se haya clasificado como mantenido para la venta) de acuerdo con la NIIF 5, y la fecha en que se produzca la baja en cuentas del mismo. 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 período, a menos que otra Norma permita o exija que dicho importe se incluya en el importe en libros de otro activo.*

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

*99 Normalmente, la amortización se reconocerá en el resultado del período. No obstante, en ocasiones, los beneficios económicos futuros incorporados a un activo se absorben dentro de la entidad, en la producción de otros activos. En estos casos, el cargo por amortización formará parte del costo de esos otros activos y se incluirá en su importe en libros. Por ejemplo, la amortización de los activos intangibles utilizados en el proceso de producción se incorporará al importe en libros de las inventarios (véase la NIC 2 Inventarios).*

---

<sup>8</sup> Se encuentra entre las Normas Internacionales de Contabilidad Oficializadas en el Perú mediante Resolución de Consejo Normativo de Contabilidad N° 048-2011-EF/30, para el año dos mil once, fecha en que se produjeron los hechos.

<sup>9</sup> [https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta\\_publ/con\\_nor\\_co/vigentes/nic/NIC\\_38\\_BV2011.pdf](https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_publ/con_nor_co/vigentes/nic/NIC_38_BV2011.pdf)



**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N° 93-2022**  
**LIMA**

**3.6.** En este orden de ideas, se advierte que la referida NIC 38, respecto al período 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, 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 período, a menos que otra Norma permita o exija que dicho importe se incluya en el importe en libros de otro activo.”

**3.7.** En este sentido, se desprende de los actuados administrativos que el Tribunal Fiscal, estableció en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01710-3-2019, páginas 7 y 8, que:

*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 (a mecánica adoptada una vez efectuada dicha comunicación, criterio que ha sido recogido por este Tribunal en la Resolución N° 21753-11-2012.*

*Que del análisis de la carta de 9 de abril de 2015 (folio 2371), se aprecia que la recurrente comunicó a la Administración que al momento de presentar la declaración jurada correspondiente al ejercicio 2013 incluyó la información que correspondía al sistema de deducción aplicado así como su cálculo, pues la determinación del Impuesto a la Renta de dicho ejercicio implicaba la comunicación de los hechos que incidían en la determinación de tal tributo y dado que a tal fecha no existía un formato independiente a la propia declaración jurada anual del impuesto que hubiese sido aprobado, a través de la referida carta se comunicaba que por el año 2013 la recurrente había optado por la segunda opción, esto es, amortizar en el ejercicio y en los siguientes hasta un máximo de dos adicionales los aludidos gastos.*

*Que en virtud de lo señalado, la recurrente, al haber optado por la amortización de los gastos de desarrollo hasta en un plazo de tres (3) años en mérito a la comunicación referida en el considerando anterior, al tratarse de gastos de desarrollo incurridos en los ejercicios 2011, 2012 y 2013, debía amortizar los mismos a partir de dichos ejercicios respectivamente, según fuera el ejercicio en que se originaron y hasta los dos años subsiguientes, y no deducir el gasto íntegramente en el ejercicio 2013 o amortizarlos únicamente en los dos ejercicios subsiguientes, conforme se indica en los Anexos N° 2 al Resultado de los Requerimientos N° 0122170000180 y 0122170000695 (folios 2446 y*

Corte Suprema de Justicia de la República  
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N° 93-2022**  
**LIMA**

2483), más aun si el citado artículo 75 de la Ley General de Minería, impide la variación de la-mecánica adoptada una vez que haya sido comunicada a la Administración. Cabe precisar que similar pronunciamiento se ha emitido en la Resolución N° 21753-11-2012 respecto del mismo tipo de gastos de desarrollo.

Que a mayor abundamiento, 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 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 es ese el método optado por la Ley General de Minería. A similar conclusión se arribó en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 12603-8-2011.

Que teniendo en cuenta lo expuesto en el considerando anterior, carecen de sustento los argumentos de la recurrente en el sentido que con fines de la determinación del Impuesto a la Renta no existía impedimento legal para que haya amortizado los gastos de desarrollo en el ejercicio fiscalizado bajo los porcentajes más eficientes para su modelo de negocio, que estaba facultada a decidir el sistema de imputación de gastos, que considerase más adecuado a su realidad y los porcentajes que estimase pertinentes.

Que por lo tanto, al verificarse que la recurrente no inició la amortización de los referidos gastos de desarrollo observados por la Administración a partir de los ejercicios 2011, 2012 y 2013, periodos en los que se incurrieron los gastos y a partir de ello, continuar con tal amortización hasta en los dos ejercicios subsiguientes (amortización lineal o proporcional), los reparos formulados se encuentran arreglados a ley, por lo que procede mantenerlos y confirmar la apelada en este extremo.

[...]

(El subrayado es nuestro)

**3.8.** Asimismo, se advierte que las instancias de mérito validan lo señalado por el Tribunal Fiscal, en todos sus extremos, al desestimar la demanda presentada por la recurrente; no obstante ello, los antecedentes detallados permiten advertir que tanto en sede administrativa como en sede judicial, no se tomó en cuenta que la Ley General de Minería, ni su reglamento establecen un método específico para la amortización de los gastos de desarrollo y preparación, pues únicamente el artículo 75 de la Ley General de Minería establece la posibilidad del contribuyente, de elegir el método para la deducción de los gastos de desarrollo y preparación; señalando que los mismo podrán ser deducidos íntegramente (en el mismo ejercicio en que se generaron) o amortizarse (en el ejercicio en que se incurran, hasta un máximo de dos ejercicios adicionales); por lo cual, se desprende que se ha dejado en libertad al administrado para efectuar la amortización de dichos gastos en forma indistinta respetando el periodo máximo; no existiendo una regla respecto del método de amortización a nivel

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N° 93-2022**  
**LIMA**

legal ni reglamentario. Lo que incluso es acorde al tratamiento contable que sugiere la NIC 38, que señala que el método de amortización es el que determina la gerencia y que en forma residual se entiende que el método a utilizar es el lineal; toda vez que conforme a las precisiones efectuadas en los numerales 3.5 y 3.6 de la presente resolución, los métodos de contabilización de las amortizaciones de activos intangibles, como es el caso de los gastos de desarrollo y preparación que permitan la explotación del yacimiento por más de un ejercicio, no necesariamente deben efectuarse de forma “lineal” y proporcional, como lo estableció el Tribunal Fiscal, y que fue confirmado además por las instancias de mérito; más aún si el propio Tribunal Fiscal afirmó en su Resolución N° 01710-3-2019 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 deba ser lineal o proporcional, [...]”.

**3.9.** En este orden de ideas, se advierte que las instancias de mérito incurrieron en interpretación errónea del artículo 75 de la Ley General de Minería, toda vez que las instancias de mérito no tuvieron en cuenta lo establecido en la NIC 38, conforme a los fundamentos desarrollados precedentemente. En consecuencia, la presente causal deviene en **fundada**.

**CUARTO.- Vulneración del artículo 127 del Texto Único Ordenado del Código Tributario; inaplicación de los artículos 248 y 254 de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General; inaplicación del artículo 74 de la Constitución Política del Perú y de las Normas IV y VIII del título preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario y la Sentencia de Casación N° 4392-2013**

**4.1.** Al haberse declarado fundada la causal material consistente en la interpretación errónea del artículo 75 de la Ley General de Minería; carece de objeto emitir pronunciamiento sobre las demás infracciones materiales que fueron declaradas procedentes. En ese orden de ideas, corresponde declarar el

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N° 93-2022**  
**LIMA**

recurso de casación **fundado** y, en consecuencia, casar la sentencia de vista, que confirmó la sentencia de primera instancia, que declaró infundada la demanda; y, actuando en sede de instancia, en virtud de lo previsto en los artículos 396 (inciso 3) y 397 del Código Procesal Civil, modificado por el artículo 1 de la Ley N° 29364, revocar la sentencia apelada y, reformándola, declarar fundada la demanda, amparando la pretensión principal, así como la primera, segunda, tercera y cuarta pretensiones accesorias a la pretensión principal. Correspondiendo declarar la nulidad total de la Resolución del Tribunal Fiscal número 01710-3-2019, de la Resolución de Intendencia N° 0150140013891/SUNAT, de la Resolución de Determinación N° 012-003-0086534 relativa al impuesto a la renta del ejercicio gravable dos mil trece; y, la nulidad de la Resolución de Multa N° 012-002-003039 2, emitida por la supuesta infracción tipificada en el numeral 1) del artículo 178 del Código Tributario y relativa al impuesto a la renta del ejercicio gravable dos mil trece. Asimismo, se ordene al demandado Tribunal Fiscal, emita nueva resolución administrativa reconociendo el derecho de la recurrente a la amortización de intangibles por gastos de desarrollo, conforme queda consignado en su declaración jurada anual del impuesto a la renta del ejercicio gravable dos mil trece, por encontrarse dicha determinación conforme a la ley; así como la devolución de ser el caso, de todos los importes indebidamente pagados por concepto de la Resolución de Determinación N° 012-003-0086534 y la Resolución de Multa N° 012-002-0030392 más los intereses correspondientes, calculados a la fecha de devolución efectiva, lo cual será determinado en ejecución de sentencia. Careciendo de objeto emitir pronunciamiento respecto a la pretensión subordinada a la pretensión principal, así como respecto de las pretensiones accesorias a la pretensión subordinada.

**DECISIÓN:**

Por tales fundamentos y de acuerdo con lo regulado por el artículo 396 del Código Procesal Civil en su texto aplicable, **DECLARARON:**

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N° 93-2022**  
**LIMA**

**PRIMERO.- FUNDADO** el recurso de casación interpuesto por la Compañía Minera Chungar Sociedad Anónima Cerrada el quince de diciembre de dos mil veintiuno (foja quinientos veintiséis).

**SEGUNDO.-** En consecuencia, **CASARON** la sentencia de vista del veintinueve de noviembre de dos mil veintiuno, (foja quinientos nueve), **y actuando en sede de instancia, REVOCARON** la sentencia de primera instancia que declaró infundada la demanda, y **reformándola la declararon fundada** respecto a la pretensión principal, así como a la primera, segunda, tercera y cuarta pretensiones accesorias a la pretensión principal. Asimismo, **SE ORDENA** que el codemandado Tribunal Fiscal emita nueva resolución declarando la nulidad total de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01710-3-2019, de la Resolución de Intendencia N° 0150140013891/SUNAT, de la Resolución de Determinación N° 012-003-0086534 relativa al impuesto a la renta del gravable dos mil trece; y, la nulidad de la Resolución de Multa número 012-002-0030392, emitida por la supuesta infracción tipificada en el numeral 1) del artículo 178 del Código Tributario y relativa al impuesto a la renta del ejercicio gravable dos mil trece. Asimismo, se ordene al demandado Tribunal Fiscal, emita nueva resolución administrativa reconociendo el derecho de la recurrente a la amortización de intangibles por gastos de desarrollo, conforme queda consignado en su declaración jurada anual del impuesto a la renta del ejercicio gravable dos mil trece, por encontrarse dicha determinación conforme a la ley; así como la devolución de ser el caso, de todos los importes indebidamente pagados por concepto de la Resolución de Determinación N° 012-003-0086534 y la Resolución de Multa N° 012-002-0030392 más los intereses correspondientes, calculados a la fecha de devolución efectiva, lo cual será determinado en ejecución de sentencia. Carece de objeto emitir pronunciamiento respecto a la pretensión subordinada a la pretensión principal, así como respecto de las pretensiones accesorias a la pretensión subordinada.



Corte Suprema de Justicia de la República  
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N° 93-2022**  
**LIMA**

**TERCERO.-** Por último, **DISPUSIERON** la publicación de la presente resolución en el diario oficial *El Peruano* conforme a ley, en los seguidos por la demandante Compañía Minera Chungar Sociedad Anónima Cerrada contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT) y el Tribunal Fiscal, sobre nulidad de resolución administrativa. Notifíquese por Secretaría y devuélvanse los actuados. Interviene como ponente el señor Juez Supremo **Burneo Bermejo**.

SS.

**BURNEO BERMEJO**

BUSTAMANTE ZEGARRA

CABELLO MATAMALA

DELGADO AYBAR

TOVAR BUENDÍA

MVWC/rpg

