



VII Jornadas Nacionales de Tributación

Tema II: Implicancia de las NICs en la aplicación del Impuesto a la Renta

Ponente Individual
Elizabeth Rosado Silva

IMPLICANCIAS DE LAS NORMAS CONTABLES EN LA APLICACION DEL IMPUESTO A LA RENTA ACERCA DE LOS GASTOS MINEROS DE EXPLORACION, PREPARACION Y DESARROLLO

I. INTRODUCCION

De manera general las disposiciones contenidas en nuestra Ley del Impuesto a la Renta, respecto de determinados gastos de organización, pre-operativos iniciales, pre-operativos originados por la expansión de las actividades de la empresa y los intereses devengados durante el período pre-operativo establecen que a opción del contribuyente, tales gastos pueden ser deducidos en el ejercicio en que se incurran o amortizados proporcionalmente en el plazo máximo de diez años.

Sin embargo, el Artículo 37 inciso o) de esta misma Ley señala que tratándose de gastos de exploración, preparación y desarrollo incurridos por los titulares de la actividad minera, éstos pueden ser deducidos en el período en que se incurran o ser amortizados conforme a los términos y condiciones establecidos en el Texto Unico Ordenado de la Ley General de Minería y sus normas reglamentarias.

A su turno, la Ley General de Minería establece que los gastos de exploración y desarrollo podrán deducirse en el ejercicio en que se incurran -de forma coincidente con la opción prevista en la Ley del Impuesto a la Renta-; o, a opción del titular minero, podrán amortizarse en función a la vida estimada de la mina los gastos de exploración y hasta en tres años los gastos de desarrollo. Esta opción se efectúa respecto de los gastos incurridos en cada período anual, sin la posibilidad de variar tal opción.

Como podemos apreciar, nuestra legislación en materia del Impuesto a la Renta



otorga un tratamiento especial a los gastos propios de la actividad minera que se incurren con anterioridad a la explotación.

No obstante, como comentaremos luego, nos preocupa la falta de claridad de dichas normas para dilucidar si una serie de desembolsos a ser incurridos por los titulares de la actividad minera califican como gastos de exploración, preparación o desarrollo. Ello por que podría darse el caso que ciertas inversiones en exploraciones, preparación y desarrollo que se efectúan en la actividad minera podrían quererse tratar como activos fijos desde un punto de vista de las normas generales del Impuesto a la Renta que a nuestro entender desmerecería el propósito de este tratamiento especial. De otro lado, un tema a reflexionar vinculado con la opción de amortizar los gastos mineros mencionados, sería la forma de fijar el plazo para su amortización, el cual no siempre se encuentra asociado a la vida útil real de la mina. En ambos supuestos podrían presentarse situaciones en las que tributariamente no se puedan llegar a deducir efectivamente los costos incurridos en exploración y desarrollo, pues el período de explotación podría resultar insuficiente para recuperarlos.

Así, dada la importancia que tiene la minería en la economía y el desarrollo del país consideramos relevante evaluar en el presente trabajo el alcance de las normas tributarias vinculadas a los mencionados gastos mineros a la luz de los principios de contabilidad generalmente aceptados y las prácticas contables que rigen la actividad minera y luego tratar de hacer alguna propuesta que esperamos contribuya de alguna manera a la existencia de un marco de competitividad para el desarrollo de las actividades de este sector.

Planteamos el desarrollo de este trabajo exponiendo en primer término los principios y prácticas contables sobre la materia, para luego pasar a analizar las normas tributarias existentes, identificando en su caso las diferencias o carencias con relación a las normas contables y de allí, finalmente, esbozaremos nuestras conclusiones.

II. PRINCIPIOS Y PRACTICAS CONTABLES APLICABLES A LOS GASTOS DE EXPLORACIÓN Y DESARROLLO

Antes de comentar los criterios contables pertinentes, nos parece oportuno definir los conceptos de gastos de exploración y desarrollo¹.

¹ A partir de aquí sólo utilizaremos el término "desarrollo" para referirnos a la "preparación y desarrollo", tal cual lo hacen las normas contables.



Los gastos de exploración son todos aquellos desembolsos incurridos antes de empezar el desarrollo de una mina o depósito con el fin de determinar la probable existencia de minerales y obtener su localización, extensión o calidad. Entre estos gastos podemos encontrar gastos de geología, geofísica, perforación, análisis químicos, construcción de galerías exploratorias, etc.

Los gastos de desarrollo son todos aquellos desembolsos necesarios para llevar el descubrimiento a una etapa de producción -comercial- que principalmente tienen que ver con trabajos para remover la tierra, excavar y construir caminos y túneles de acceso al depósito. Al respecto, resulta interesante citar a García Montúfar² quien señala que “resuelto que procede explotar el yacimiento debe prepararse y a tal efecto efectuar una serie de trabajos como abrir socavones, pozos, galerías, chimeneas, remover material estéril, edificar campamentos, instalar plantas de agua, de luz, construir carreteras, etc.”.

Hechas tales precisiones, veamos las normas contables pertinentes.

De conformidad con el Marco Conceptual de las Normas Internacionales de Contabilidad (en adelante NICs), un *activo* es un recurso que controla la empresa como resultado de sucesos pasados, cuyos beneficios económicos futuros se espera fluyan a la empresa.

También señala que si bien hay una estrecha asociación entre el incurrir en un gasto y el generar un activo, ambas situaciones no necesariamente coinciden. Por ello, cuando una empresa incurre en un gasto, esto puede ser evidencia de que al hacerlo buscaba generar beneficios económicos futuros, pero no es una prueba concluyente de que se haya producido una partida que satisfaga la definición de activo.

Así, en relación con el reconocimiento de los elementos de los estados financieros, en dicho Marco Conceptual se indica que el reconocimiento es el proceso de incorporar en el balance general o en el estado de ganancias y pérdidas, una partida que responde a la definición de elemento -es decir, activo, pasivo, patrimonio, ingresos o gastos- y: a) es probable que algún beneficio económico futuro, asociado con la partida, fluya hacia la empresa o de ella y b) la partida tiene un costo o

² GARCIA MONTUFAR, Guillermo. “Apuntes de Derecho Minero Común”. Lima: Cultural Cuzco S.A., 1989. Pág. 14.

valor que puede ser medido de manera confiable.

Se agrega además, que el concepto de probabilidad es usado en el criterio de reconocimiento para referirse al grado de certidumbre que los beneficios económicos futuros asociados a la partida fluirán hacia la empresa. Dicho concepto se encuentra relacionado con la incertidumbre que caracteriza el ambiente en que la empresa opera. Las evaluaciones del grado de incertidumbre del flujo de beneficios económicos futuros se realizan tomando como base la evidencia disponible al momento de preparar los estados financieros.

Ahora bien, no se reconocerá un activo en el balance cuando se haya incurrido en un gasto debido al cual se considere improbable un flujo de beneficios económicos más allá del actual período contable. En este caso, más bien se reconocerá un gasto en el estado de ganancias y pérdidas. Tal tratamiento no implica que la intención de la gerencia al realizar el gasto no fue la de generar beneficios económicos futuros para la empresa, o que la gerencia fue incompetente. La única consecuencia es que el grado de certidumbre de que los beneficios económicos fluyan a la empresa más allá del actual período contable es insuficiente para justificar el reconocimiento de un activo.

En el Marco Conceptual adicionalmente se menciona que cuando se espera que los beneficios económicos se produzcan en varios períodos contables y su asociación con el ingreso pueda determinarse sólo en forma genérica o indirecta, los gastos serán reconocidos en el estado de resultados, utilizando los procedimientos apropiados para su asignación sistemática y racional. Por el contrario, se reconoce un gasto en forma inmediata en el estado de resultados, cuando no produce beneficios económicos futuros o cuando, y en la medida que, dichos beneficios no reúnan las condiciones, o dejen de tenerlas, para su reconocimiento como activos en el balance general.

De un análisis de los criterios recogidos del Marco Conceptual de las NICs, podríamos sostener que los gastos de exploración y desarrollo mineros deberán ser considerados como gasto del ejercicio en que son incurridos por el titular de la actividad minera; salvo que tales desembolsos cumplan con los requisitos para ser reconocidos como activos, esto es, que exista la probabilidad -certidumbre- de que generarán algún beneficio económico futuro para el titular minero y que el costo pueda medirse confiablemente.



Nótese que de acuerdo a los conceptos señalados no importará la naturaleza de los desembolsos para que éstos califiquen como alguno de los gastos mineros en cuestión. Por ejemplo -y para ir vislumbrando las diferencias que se podrían presentar respecto de las normas tributarias-, la construcción de caminos internos para acceder a la mina podrían calificar como gastos de desarrollo que se incorporarán a los estados financieros como activos sólo si se ha determinado la probabilidad de que ellos harán fluir beneficios económicos futuros a la empresa y de ser así, su reconocimiento en los resultados se efectuaría en los períodos que se estimen tales beneficios; por el contrario, una aplicación literal de las normas tributarias podría llevar a pensar que tales caminos al ser construcciones calificarían como inmuebles y por ende sujetos a depreciación sobre la base de una vida útil mínima de treinta y tres años aún cuando el depósito minero proporcione reservas explotables en un período menor.

Ahora bien, las normas internacionales de contabilidad (las que venimos llamando NICs) vigentes en nuestro país no tratan a la fecha de manera específica sobre las inversiones en concesiones mineras como son los gastos materia de esta ponencia.

Adicionalmente a los criterios generales recogidos en el Marco Conceptual de las Nics, cabe también recurrir, en forma supletoria, a los principios de contabilidad aplicados en los Estados Unidos de Norteamérica³, que a pesar que no se han establecido en una norma expresa, son práctica común aceptada en dicho país. Al respecto, nos referiremos al Financial Accounting Standard (FAS) 19, que si bien se refiere en estricto a las actividades de extracción de gas y petróleo, en tanto es una actividad extractiva similar en muchos aspectos a la minera, sienta ciertos criterios que en la práctica contable son utilizados y aceptados en la industria minera.

La mencionada norma contable, FAS 109, recomienda que los costos de exploración (principalmente, costos geológicos y geofísicos) destinados a determinar la existencia o no de reservas naturales, según sea el caso, sean reconocidos en el período en el que se incurran y, consecuentemente, ser registrados en el estado de ganancias y pérdidas del titular de la actividad minera⁴.

³ Los principios americanos son tomados usualmente de manera referencial en otros países, como es el caso del Perú, por los responsables de preparar los estados financieros.

⁴ Corresponde al método denominado "esfuerzos exitosos" (*successful efforts*), según el cual los gastos exploratorios son registrados como gastos del período corriente pues se asume que no hay probabilidad de su contribución en los ingresos futuros.

La situación antes descrita se justifica, desde nuestro punto de vista, en que al momento de incurrir en el gasto, el titular de la actividad minera no se encuentra en aptitud de establecer la existencia o no de futuros beneficios económicos, lo que determina, en última instancia, que el gasto realizado no cumpla con los requisitos previstos para calificar como un activo. Así, no sería apropiado tratar tales desembolsos como activos.

El criterio en cuanto a los gastos de desarrollo, incurridos inmediatamente después de la etapa de exploración pero antes de la etapa de explotación propiamente dicha, es que éstos deben ser reconocidos como activos y ser proporcionalmente amortizados en función a la vida probable del depósito minero⁵.

Es decir, de acuerdo a lo establecido por las normas de contabilidad generalmente aceptadas en los Estados Unidos de Norteamérica, se propone que los gastos de desarrollo, a diferencia de los de exploración, sean registrados en el balance general, en la medida que presuponen la existencia de futuros beneficios económicos para el mismo; y de esta manera se amortizan en función a la vida útil de la mina. Si no fuera así, lo correcto sería tratarlos como gasto del ejercicio en que se incurren.

Queremos remarcar que ello concuerda plenamente con el principio del Marco General para el reconocimiento de activos, es decir, que tales gastos sólo pueden capitalizarse si es probable que en el futuro fluyan de ellos beneficios económicos hacia la empresa.

De esta manera, debemos puntualizar que los gastos de desarrollo que serían capitalizados contablemente, no se encuentran necesariamente representados por activos intangibles; pudiendo comprender también activos tangibles, como por ejemplo caminos de acceso a la mina, pozos y otras construcciones.

Sobre el particular, contablemente es importante distinguir ese tipo de gastos de desarrollo de naturaleza tangible de los denominados activos de soporte (*service assets*), los cuales, por su propia naturaleza no tienen una vida útil asociada directamente a la vida útil de la mina⁶. De tal modo que éstos últimos se rigen

⁵ Corresponde al método denominado "costeo total" (*full cost*), según el cual todos los costos incurridos en encontrar el recurso natural se capitalizan y amortizan en base a las reservas descubiertas.

⁶ Se trata por ejemplo de activos como equipos de sísmica, equipos de perforación, vehículos, almacenes, campamentos, edificios de oficinas, etc.



por lo dispuesto en la NIC 16 Inmuebles, Maquinaria y Equipo -la cual excluye expresamente de su tratamiento a los activos propios de las concesiones mineras o de la exploración o explotación de minerales- en tanto constituyen activos fijos que si bien son utilizados en dichas actividades mineras puedan ser separables de las mismas.

En resumen, podemos concluir que para efectos contables los gastos de exploración y desarrollo sólo se activarán si es probable que en el período en que se incurran se pueda determinar que es probable que generen beneficios futuros para el titular de la actividad minera. No importará la naturaleza de tangible o intangible de tales desembolsos. En caso que se cumplan con los requisitos para ser activados, su amortización tendrá que establecerse en función a los períodos en que se estime produzcan dichos beneficios⁷.

III. ANALISIS DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS APLICABLES

Tal como hemos podido observar al inicio, en el caso de los gastos de exploración, preparación y desarrollo incurridos por los titulares de la actividad minera, la Ley del Impuesto a la Renta permite al titular minero optar por su deducción en el período en que se incurren, o seguir el tratamiento conforme a los términos y condiciones establecidos en el Texto Unico Ordenado de la Ley General de Minería aprobado por Decreto Supremo 14-92-EM -en adelante el TUO- y sus normas reglamentarias.

Sobre el particular, el Artículo 74 del TUO, indica que el valor de adquisición de las concesiones, se amortizará a partir del ejercicio en que de acuerdo a ley corresponda cumplir con la obligación de producción mínima, en un plazo que el titular de la actividad minera determinará en ese momento, en base a la vida probable del depósito, calculada tomando en cuenta las reservas probadas y probables y la producción mínima obligatoria de acuerdo a ley. Precisa la norma que el valor de adquisición de las concesiones incluirá lo invertido en prospección y exploración hasta la fecha en que de acuerdo a ley, corresponda cumplir con la producción mínima, salvo que se opte por deducir lo gastado en prospección y/o exploración en el ejercicio en que se incurra en dichos gastos.

⁷ Los métodos de amortización comúnmente empleados para la amortización de este tipo de gastos mineros, son los basados en unidades de producción en relación con las reservas probadas y desarrolladas.

En el caso de agotarse las reservas económicas explotables, efectuarse la suelta o declararse caduca la concesión antes de amortizarse totalmente su valor de adquisición, se dispone que éste -a opción del titular minero- podrá amortizarse de inmediato o continuar amortizándose anualmente hasta extinguir su costo dentro del plazo originalmente establecido.

Por su parte, el Artículo 75 de dicha Ley, señala que 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 obligatoria de ley.

Adicionalmente, los gastos de preparación y desarrollo 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.

Precisa la norma que 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. La opción indicada se ejercitará por los gastos de cada ejercicio; una vez escogido el sistema no podrá ser variado respecto de los gastos ese ejercicio.

Hasta aquí el TUO establece la forma en que se pueden reconocer los gastos de exploración, preparación y desarrollo en los resultados para efectos tributarios. Como se puede observar, en principio, no encontramos en las Ley del Impuesto a la Renta, el TUO ni en las normas reglamentarias respectivas que debe entenderse por cada uno de dichos gastos⁸. En segundo lugar, merece particular atención

⁸ Sin embargo, a manera de referencia es importante indicar que el Artículo 8 del citado cuerpo legal define: a) "exploración" como la actividad minera tendente a demostrar las dimensiones, posición, características mineralógicas, reservas y valores de los yacimientos minerales; y b) "desarrollo" debe entenderse a todas aquellas operaciones que se realicen para hacer posible la explotación del mineral contenido en un yacimiento.

las reglas aplicables al supuesto de la opción de amortización de los gastos de exploración incurridos con anterioridad al inicio de la producción en cuanto a la fijación del plazo de amortización en la oportunidad que se cumple con la producción mínima.

De lo visto hasta el momento, hemos intentado notar la importancia de la oportunidad de la deducción de las inversiones en exploración y desarrollo y ello por su vinculación con el hecho imponible del Impuesto a la Renta, esto es, el beneficio del negocio que determina el nacimiento de la obligación tributaria. El tratamiento que otorgemos a los gastos de exploración y desarrollo influirá en la determinación de la renta neta que debe establecerse anualmente.

El primer tema que planteamos analizar es el referido a si una serie de desembolsos incurridos por los titulares de la actividad minera -por su naturaleza tangible- calificarían como construcciones u otros activos fijos sujetos a depreciación⁹, o más bien, podrían sujetarse a las normas especiales correspondientes a los gastos de exploración y desarrollo mineros.

Las diferencias entre uno u otro caso podrían resultar relevantes. En el supuesto de considerarse que se tratan de activos fijos sujetos a depreciación, tendrían que respetarse las tasas de depreciación dispuestas por la Ley del Impuesto a la Renta. Ello, en la medida que dichas tasas no se asocian a la vida útil de la mina, podría implicar que su deducción a través de la depreciación determine una renta gravable que realmente no ha obtenido el titular minero.

En efecto, si la mina es abandonada antes de que se termine el plazo de vida útil establecida por las normas tributarias para la depreciación del supuesto activo fijo, las deducciones correspondientes tendrían lugar en períodos en los cuales ya no se produce la generación de rentas¹⁰. En el caso que se trate de bienes inmuebles

⁹ Cabe indicar que el Artículo 38 de la Ley del Impuesto a la Renta precisa que el desgaste o agotamiento que sufran los bienes del activo fijo que los contribuyentes utilicen en negocios, industria, profesión u otras actividades productoras de rentas gravadas de tercera categoría, se compensará mediante la deducción de las depreciaciones admitidas en esta Ley. A continuación, el Artículo 39 señala que los edificios y **construcciones** se depreciarán a razón del 3 por ciento anual.

¹⁰ Principalmente se trata del caso de construcciones que en esencia constituyen gastos de exploración o desarrollo. Ejemplos de ello serían socavones, pozos, galerías, chimeneas, túneles, caminos, etc.

ni siquiera existiría la posibilidad de que se den de baja en el ejercicio en que se produce el abandono, sino que conforme a las normas que regulan el Impuesto a la Renta tendrían que continuar depreciándose hasta cumplir la vida útil que le asigna la ley¹¹.

Por tal motivo, con el mismo criterio de las normas contables que hemos comentado, resultaría razonable pensar que determinadas inversiones de naturaleza tangible -construcciones- califiquen como gastos de exploración o desarrollo y reciban el tratamiento especial aplicable a éstos y no el establecido para los activos fijos.

En nuestra opinión, no existiría conflicto en las normas tributarias existentes si tal precisión se efectúe por la vía reglamentaria, definiendo los conceptos a que se refiere el inciso o) del Artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Queremos dejar claro que sin embargo que dicha conclusión no aplicaría al caso de otros activos o construcciones que su vida útil no dependa directamente de la vida útil de la mina; en cuyo caso, deberían ser tratados tributariamente como activo fijo al igual que para efectos contables.

Ahora bien, veamos el cuestionamiento que se presentan al plazo de amortización establecido por el TUO principalmente en lo que se refiere a gastos de exploración incurridos hasta la etapa de producción mínima.

Mencionábamos que dicho cuerpo legal permitía al titular de la actividad minera optar por considerar los gastos de exploración incurridos como gasto de ese ejercicio o amortizarlos de acuerdo a la vida probable de la mina¹².

En este último caso, tratándose de gastos de exploración incurridos antes de iniciada

¹¹ En legislaciones como la chilena, éstos efectos se atenúan con la posibilidad de depreciaciones aceleradas que permiten rebajar la vida útil de los activos hasta un tercio de la establecida por ley, o mediante la aplicación de pérdidas tributarias a períodos pasados.

¹² Una vez elegido uno de los sistemas de deducción señalados, éste no podrá ser variado. Al respecto, la Administración Tributaria viene considerando que si el titular de la actividad minera rectifica la declaración jurada a fin de corregir la opción originalmente adoptada, está variando la opción a que se refiere la ley. No compartimos dicho criterio en tanto entendemos que "rectificar" es diferente a "variar", refiriéndose en este último caso la ley a que no existe la posibilidad de variar en ejercicios siguientes el sistema elegido respecto de los gastos anteriormente incurridos.



la explotación, dicho plazo se establece en la oportunidad que el titular minero cumpla con la producción mínima, determinando en ese momento la vida probable del depósito de acuerdo a las reservas probadas y probables que se hayan estimado a esa fecha.

Admite la norma que en el caso de agotarse las reservas económicas explotables, hacerse suelta o declararse caduca la concesión antes de amortizarse lo invertido en exploración, podrá amortizarse totalmente el saldo continuar con la amortización dentro del plazo originalmente establecido.

De la lectura de las normas expuestas, entendemos que una vez determinado el plazo de amortización de los gastos de exploración incurridos en la etapa pre-operativa este no podrá ser variado.

De esta manera se desconoce la posibilidad que la vida útil de la mina puede variar en el tiempo. Como sabemos, el negocio minero se ve afectado por diversos factores que pueden determinar que un depósito sea económicamente explotable o no, tales como la calidad del mineral, capital disponible, tecnología, precios, mercado, marco legal y otros; lo cuál puede conllevar a que los estimados originales de reservas sufran modificaciones.

En ese sentido, no resulta extraño que se presenten casos en que el abandono de la concesión se produzca con anterioridad al plazo originalmente establecido para la amortización de gastos de exploración y en consecuencia tener que deducir en tal ejercicio la totalidad del saldo a amortizar que podría determinar pérdidas tributarias que en el futuro no podrían ser compensadas.

En esta situación, nos parece claro que se requiere de una modificación legislativa que recogiendo los principios contables establezca un método de amortización que permita asociar los gastos de exploración a los períodos en que se produzcan los ingresos respectivos.

Como ya hemos señalado anteriormente, los métodos mayormente utilizados en la contabilidad son los basados en unidades de producción que permiten de una manera sistemática y racional imputar tales gastos durante la vida útil de la mina¹³.

¹³ Sobre el particular, podemos mencionar como antecedente lo dispuesto por la Ley Orgánica de Hidrocarburos que admite la amortización de los gastos de exploración y desarrollos incurridos

IV. CONCLUSIONES

En resumen se propone:

1. Definir el concepto de gastos de exploración y desarrollo a que se refiere el Artículo 37 inciso o) de la Ley del Impuesto a la Renta, incluyendo a ciertos activos tangibles cuya utilización y vida útil depende directamente de la vida útil de la mina. Excluir de este tratamiento a los denominados activos de soporte, los cuales, por su propia naturaleza no tienen una vida útil asociada directamente a la vida útil de la mina y deben mantener el tratamiento tributario de activos fijos.
2. En caso el titular minero elija la opción de amortizar los gastos de exploración, debería utilizarse el método contable de unidades de producción para la amortización de dichos gastos para permitir una adecuada asociación de los gastos con los ingresos.

Lima, Julio de 2002.

hasta el inicio de la extracción comercial de hidrocarburos, sobre la base de unidades de producción mediante la determinación de un coeficiente que debe ser calculado anualmente.

