

INFORME N.º 174-2019-SUNAT/7T0000**MATERIA:**

Se consulta si la amortización de los gastos de desarrollo en más de un ejercicio gravable, a que se refiere el segundo párrafo del artículo 75° de la Ley General de Minería, debe efectuarse por el método lineal.

BASE LEGAL:

- Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N.º 179-2004-EF, publicado el 8.12.2004 y normas modificatorias (en adelante, "LIR").
- Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería, aprobado por Decreto Supremo N.º 014-92-EM, publicado el 4.6.1992 y normas modificatorias (en adelante, "LGM").

ANÁLISIS:

1. El artículo 37° de la LIR dispone que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida; en consecuencia, conforme a su inciso o) son deducibles los gastos de exploración, preparación y desarrollo⁽¹⁾⁽²⁾ en que incurran los titulares de actividades mineras, que se deducirán en el ejercicio en que se incurran, o se amortizarán en los plazos y condiciones que señale la Ley General de Minería y sus normas complementarias y reglamentarias.
2. Por su parte, el artículo 75° de la LGM señala que los gastos de desarrollo⁽³⁾ 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

¹ El artículo 8° de la LGM define "desarrollo" como la operación que se realiza para hacer posible la explotación del mineral contenido en un yacimiento.

² El Tribunal Fiscal en su Resolución N.º 03113-1-2006 ha señalado 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 aquéllos incurridos a fin de realizar tales actividades (remoción de material estéril, desencape, apertura de socavones, etc.), que posibilitarán la explotación de la reserva del mineral (disponible en: http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2006/1/2006_1_03113.pdf).

³ De acuerdo con la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 06230-3-2016 se entiende por "gastos de desarrollo" -por regla- a aquellas actividades ejecutadas con posterioridad a la etapa de exploración y destinadas a hacer posible la explotación del mineral contenido en el yacimiento, es decir, trabajos previos al inicio de la producción, tales como la remoción de tierra, escombros, roca, desperdicio, desmonte y/o material estéril (desbroce), las perforaciones, las voladuras, la construcción de galerías, rampas, túneles, caminos internos, etc., en general, el conjunto de operaciones necesarias para tener acceso a las reservas o depósitos de mineral desde la superficie (disponible en: http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2016/3/2016_3_06230.pdf).

en dicho ejercicio y en los siguientes hasta un máximo de dos adicionales; 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 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; que esta opción se ejercerá respecto de los gastos de cada ejercicio, y que escogido un sistema, este no podrá ser variado respecto de los gastos del ejercicio.

3. De las normas expuestas se verifica que el inciso o) del artículo 37° de la LIR remite, a efecto de la posibilidad de amortización, a los plazos y condiciones que señale la LGM.

A su vez la citada LGM ha establecido la deducción bajo la regla de amortización en el ejercicio en que se incurran los gastos y en los siguientes hasta un máximo de dos adicionales, esto es, por un período máximo de tres años.

En este orden de ideas, las disposiciones legales han tomado como parámetro objetivo un período de tiempo, representado en un número de años, y al respecto se tiene que el método lineal o método de línea recta de depreciación o amortización es aquel que se cuantifica en función del tiempo.

En efecto, bajo el método de línea recta los cargos por depreciación de un activo se establecen por cantidades iguales en razón al desgaste que se produce por el transcurso del tiempo, vale decir, por su vida útil. En contraposición a ello, existen métodos como el de unidades de producción que toman en consideración a la utilización de los activos.

En tal sentido, se concluye que la amortización de los gastos de desarrollo en más de un ejercicio gravable, a que se refiere el segundo párrafo del artículo 75° de la LGM, debe efectuarse por el método lineal.

4. Bajo un criterio similar, el Tribunal Fiscal en la Resolución N.º 01710-3-2019⁽⁴⁾ ha señalado que si bien en el artículo 75° de la LGM no se señala expresamente que la amortización de los gastos de desarrollo deba ser lineal o proporcional, en la medida que el procedimiento allí regulado en el caso de optar por amortizar en el ejercicio en que se incurre en los referidos gastos 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 LGM. Agrega que carece de sustento afirmar el contribuyente posee la facultad de practicar la amortización de acuerdo al sistema de imputación de gastos y los porcentajes que estime pertinentes⁽⁵⁾.

⁴ Disponible en: https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2019/3/2019_3_01710.pdf.

⁵ Asimismo, en la Resolución N.º 12603-8-2011 (disponible en: http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2011/8/2011_8_12603.pdf) el Tribunal Fiscal consideró la utilización del método de línea recta para un supuesto en que la norma estableció un plazo de amortización que se encontraba relacionada al transcurso del tiempo.

CONCLUSION:

La amortización de los gastos de desarrollo en más de un ejercicio gravable, a que se refiere el segundo párrafo del artículo 75° de la LGM, debe efectuarse por el método lineal.

Lima, 12 NOV. 2019

Original firmado por:

ENRIQUE PINTADO ESPINOZA
Intendente Nacional
Intendencia Nacional Jurídico Tributario
SUPERINTENDENCIA NACIONAL ADJUNTA DE TRIBUTOS INTERNOS