

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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 26537-2023
LIMA

TEMA: GASTOS DE EXPLORACIÓN Y DE DESARROLLO DE LA ACTIVIDAD MINERA

Sumilla: En el caso concreto, los gastos materia de reparo sí constituyen gastos de exploración y de desarrollo por contener desembolsos o erogaciones de actividades relacionadas con la factibilidad técnica y la viabilidad comercial del proyecto minero a fin que resulte posible la extracción del recurso mineral, en mérito a lo expuesto por el inciso o) del artículo 37 del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, en concordancia con lo establecido por el artículo 8 y artículo 74 de la Ley General de Minería.

PALABRAS CLAVE: *gastos deducibles, inciso o) del artículo 37 de la Ley de Impuesto a la Renta, artículo 8 y artículo 74 de la Ley General de Minería.*

Lima, veintisiete de marzo de dos mil veinticuatro.

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

VISTOS

La causa número veintiséis mil quinientos treinta y siete - dos mil veintitrés - Lima; en Audiencia Pública llevada a cabo en la fecha; luego de verificada la votación de acuerdo a ley, emite la siguiente sentencia:

I. ASUNTO:

Vienen a conocimiento de esta Sala Suprema, los recursos de casación interpuestos por **(i)** el Procurador Público Adjunto a cargo de los asuntos Judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del **Tribunal Fiscal**, mediante escrito de fecha diecinueve de julio de dos mil veintitrés (de fojas cinco mil quinientos cincuenta y nueve a cinco mil quinientos setenta y ocho del Expediente Judicial Electrónico – EJE); y **(ii)** la **Procuraduría Pública de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - Sunat**, con el escrito del diecinueve de julio de dos mil veintitrés (de

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 26537-2023
LIMA

fojas cinco mil quinientos ochenta y uno a cinco mil quinientos noventa y dos); contra la Sentencia de Vista emitida por la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, con resolución número diecisiete del veintiocho de junio de dos mil veintitrés (obra en fojas cinco mil quinientos veintisiete a cinco mil quinientos cincuenta), que **revocó en parte** la sentencia apelada emitida con resolución número diez del veintinueve de enero de dos mil veintitrés (de fojas cinco mil trescientos setenta y seis a cinco mil cuatrocientos dos), que declaró fundada la demanda, y , **reformándola, declaró infundada la demanda respecto al reparo “Otros gastos de diversos proveedores” y confirmaron la sentencia apelada, que declaró fundada la demanda en los demás extremos impugnados.**

I.1. ANTECEDENTES

I.1.1 DEMANDA:

La empresa demandante Compañía Minera Ares Sociedad Anónima Cerrada, interpone demanda contencioso administrativa contra la Sunat y contra el Tribunal Fiscal, formulando las siguientes pretensiones:

- a) **Pretensión principal:** La empresa demandante solicita que se declare la nulidad parcial de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 06746-1-2020, de fecha 13 de noviembre de 2020 (de fojas noventa y uno a ciento veintisiete), en cuanto al extremo que confirmó la Resolución de Intendencia N.º 0150140012149, la cual mantuvo el reparo por gastos de exploración y desarrollo, y la multa vinculada a la referida observación. Fundamenta la demandante que la pretensión nulificante se fundamenta en mérito de haberse incurrido en la causal de nulidad prevista en el numeral 1 del artículo 10º de la Ley del Procedimiento Administrativo General, al haberse vulnerado el inciso o) del artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta y los artículos 8º, 74º y 75º de la Ley General de Minería, en tanto que los desembolsos observados por la SUNAT y confirmados por el Tribunal Fiscal, califican como gastos de exploración

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 26537-2023
LIMA

y/o desarrollo, y correspondía que se les otorgue el tratamiento tributario especial previsto en las disposiciones que establecían su deducción en el ejercicio en que se incurrieron, es decir, en el año 2011.

- b) **Pretensión accesoria a la Primera Pretensión Principal:** Que, como consecuencia de amparar la primera pretensión principal, solicita que se ordene al Tribunal Fiscal que declare que los desembolsos reparados a los proveedores citados califican como gastos de exploración y desarrollo resultando deducibles en el ejercicio 2011, y se ordene a la SUNAT que reliquide las Resoluciones de Determinación N.º 012-003-0055432 y Multa N.º 012-002-0025309, emitidas por la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011.
- c) **Primera Pretensión Subordinada a la Pretensión Principal:** En caso se desestime su pretensión principal, solicita que se declare la nulidad parcial de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 06746-1-2020, de fecha 13 de noviembre de 2020, en cuanto al extremo que confirmó la Resolución de Intendencia N.º 0150140012149, la cual mantuvo el reparo por gastos de exploración, desarrollo, y la multa vinculada a la referida observación. La pretensión nulificante se fundamenta en mérito de haberse incurrido en la causal de nulidad prevista en el numeral 1 del artículo 10º de la Ley del Procedimiento Administrativo General, al haberse vulnerado el inciso g) del artículo 37º y el artículo 57º de la Ley del Impuesto a la Renta, en tanto los desembolsos observados por la SUNAT y confirmados por el Tribunal Fiscal calificarían como gastos deducibles en el ejercicio en que se incurrieron, conforme a las citadas disposiciones y la propia jurisprudencia del Tribunal.
- d) **Pretensión accesoria a la pretensión subordinada:** Que, como consecuencia de ampararse la pretensión subordinada, solicita que se ordene al Tribunal Fiscal que declare que los desembolsos reparados califican como gastos deducibles en el ejercicio en que se incurrieron y se ordene a la SUNAT que reliquide la Resolución de Determinación N.º 012-003-0055432 y de Multa N.º 012-002-0025309, emitidas por la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011.

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 26537-2023
LIMA

- e) **Pretensión Subordinada a la pretensión Subordinada de la Primera Pretensión Principal:** Solicita que, se emita un pronunciamiento de Plena Jurisdicción, conforme con lo dispuesto con el numeral 2 del artículo 5° de la Ley del Procedimiento Contencioso Administrativo y se reconozca en el caso concreto que resulta aplicable el numeral 2 del artículo 170° del Código Tributario y, en consecuencia, se declare que tiene el derecho a que se excluyan de la liquidación de la deuda tributaria los intereses moratorios y las sanciones aplicadas por haberse verificado el supuesto de “*dualidad de criterio*” en la interpretación del inciso g) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta.
- f) **Pretensión accesoria a la pretensión subordinada de la pretensión subordinada de la pretensión principal:** Solicita que, se declare que la demandante tiene el derecho a que no proceda la aplicación de intereses moratorios ni la aplicación de sanciones en la liquidación de la deuda tributaria, al haberse verificado el supuesto de dualidad de criterio referida en el numeral 2 del artículo 170° del Código Tributario.

Fundamentos de la demanda

La demandante sostiene principalmente que, para el desarrollo de las actividades de exploración, las cuales están destinadas a la determinación de yacimientos minerales y su viabilidad económica (reservas), se necesita incurrir en diversos gastos, los cuales no son necesaria ni únicamente los vinculados a servicios de perforación, geología, muestras minerales, estudios de prefactibilidad y factibilidad, estudios de ingeniería básica, estudios ambientales, sino también comprenden otros desembolsos necesarios para el desarrollo de la actividad de exploración, como lo son los servicios de alimentación del personal del campamento, servicios de seguridad, el mantenimiento de las instalaciones del campamento minero, entre otros.

En tal sentido refiere la demandante que, los gastos de exploración incluyen todos los desembolsos necesarios para llevar a cabo la actividad de exploración y determinar la viabilidad económica del yacimiento minero, los cuales no están

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 26537-2023
LIMA

restringidos únicamente a las labores de perforación y estudios prefactibilidad y factibilidad ya mencionados previamente, sino también incluyen otros costos necesarios para el desarrollo de la actividad, como el mantenimiento del campamento, seguridad y gastos del personal (alimentación y otros).

De una lectura conjunta del inciso o) del artículo 37° de la Ley de Impuesto a la Renta (LIR) y el artículo 74° de la Ley General de Minería (LGM), las opciones que tiene el contribuyente (titular de la actividad minera) para reconocer los gastos de exploración para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta, son las siguientes:

- (i) **Deducir** los gastos de exploración en el ejercicio en que se incurran (tratamiento otorgado por la LIR y LGM); o,
- (ii) **Amortizar** los gastos de exploración que se incurran a partir del ejercicio en que corresponda cumplir con la obligación de producción del proyecto (tratamiento otorgado por la LGM).

Cabe precisar que, en el presente caso, no corresponde aplicar el tratamiento de gastos de exploración recogido en el artículo 75° de la LGM dado que las labores de exploración que se realizaron en el ejercicio 2011 no eran sobre concesiones que se encontraban en producción (como era el caso del Proyecto Pallancata), sino en concesiones que conformaban el nuevo proyecto de Minera Ares “Inmaculada”.

Contestación de la demanda

Sostiene el Tribunal Fiscal que la RTF impugnada confirmó el reparo a los gastos que fueron considerados por la empresa demandante como de exploración y desarrollo, toda vez que los mismos no estaban destinados a la ubicación del yacimiento minero, la comprobación de sus características y la viabilidad de su explotación, ni tampoco hacen posible el acceso o la producción del mineral, no resultándoles aplicable el tratamiento tributario especial regulado por el inciso o) del art. 37 de la Ley de Impuesto a la Renta.

Por su parte la SUNAT, señala que, como resultado del procedimiento de fiscalización llevado a cabo a la empresa demandante, se efectuaron los siguientes reparos que son materia de demanda:

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 26537-2023
LIMA

- Gastos de exploración no deducibles (S/ 12'939,949):

o Por estudios de factibilidad e ingeniería básica (S/ 8'181,799).

o Por gastos diversos (S/ 2' 950,732).

o Desembolsos no sustentados fehacientemente (S/ 1'807,418).

Así, se emitió la Resolución de Determinación N.º 012-003-0055432 por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2011 y la Resolución de Multa N.º 012-002-0055432, por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario, referida al mismo ejercicio y vinculada con dichos reparos.

Sostiene, en suma, que las erogaciones incurridas por el contribuyente están asociadas a un proyecto que no está en fase de explotación -no está operando/produciendo-, de manera que dichas erogaciones están asociadas a beneficios económicos futuros.

Entonces, dichas erogaciones están compuestas por gastos preoperativos. Los gastos preoperativos se encuentran regulados de forma expresa en el inciso g) del artículo 37º de la LIR.

Por consiguiente, en relación a lo expuesto, se debe apreciar que lo alegado por la demandante carece de sustento y que tanto la Administración Tributaria como el Tribunal Fiscal resolvieron acorde a derecho; por lo que todas las alegaciones del demandante deben ser desestimadas.

I.1.2 SENTENCIA DE PRIMERA INSTANCIA

El Décimo Noveno Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros emite sentencia de primera instancia mediante resolución número diez, del veintinueve de enero de dos mil veintitrés, que declaró **fundada** la demanda en cuanto a su pretensión principal.

Son fundamentos de la sentencia de primera instancia, lo siguiente:

a) De conformidad con la lectura conjunta de los artículos 8º y 74º de la Ley General de Minería, y la delimitación conceptual que puede advertirse en la

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 26537-2023
LIMA

jurisprudencia y doctrina, se observa que las actividades o los desembolsos por exploración se encuentran relacionadas a aquellos gastos que se realizan con la finalidad de comprobar la existencia de dimensiones, posición, características, calidad y valores de las reservas minerales que podrían existir en un yacimiento minero; del mismo modo, los gastos de desarrollo son aquellas que se realizan de manera anterior a la explotación del yacimiento minero y su producción; así como aquellas actividades que permiten efectuar dichas actividades (explotación y producción).

b) Con relación a dichos gastos, se advierte que no existe una lista taxativa que limite los gastos a solo algunas actividades, siendo algunos ejemplos de estos gastos la remoción de tierra, escombros, rocas, construcción de galerías, rampas, túneles, y todo aquello que coadyuve al acceso a las reservas o depósitos de mineral desde la superficie, a fin de encontrar reservas de minerales en los yacimientos o efectuar las actividades de explotación.

c) Por lo tanto el juzgado arriba a la conclusión de que corresponde declarar la **nulidad parcial** de la **Resolución del Tribunal Fiscal N.º 06746-1-2020**, al haber incurrido en causal de nulidad prevista en el numeral 1 del artículo 10º de la Ley del Procedimiento Administrativo General, en cuanto al extremo que confirmó la Resolución de Intendencia N.º 015014001 2149 que mantuvo el reparo por gastos de exploración y desarrollo y la multa vinculada a la referida observación, específicamente de los gastos relacionados a los siguientes proveedores: Ausenco Perú S.A.C. (reparo por Estudio de Factibilidad y por servicios de ingeniería temprana para el Proyecto Inmaculada), Minera Oro Vega S.A.C. (servicios de administración de campamento minero para el Proyecto Inmaculada), Orus S.A. (servicios de seguridad privada de instalaciones y personas en el Proyecto Inmaculada), Laguitos Perú E.I.R.L (servicios de estudio de impacto ambiental y arqueológico a fin de obtener el Certificado de Inexistencia de restos arqueológicos para el Proyecto Inmaculada), SVS Ingenieros S.A.C. (servicio de impacto ambiental para obtener la certificación ambiental y obtener autorización para la explotación minera de 3,500 TMD para el Proyecto Inmaculada), Inversiones Merma E.I.R.L. (Servicio de recojo de residuos sólidos peligrosos en el proyecto Inmaculada), Rosa Chalco y Norma

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 26537-2023
LIMA

Macotela (compra de abarrotes para cubrir necesidades del personal de la unidad minera del proyecto Inmaculada) y otros gastos de diversos proveedores (servicios de impresiones, compra de mamelucos, boletos de transporte, fabricación de paneles informativos, alquiler de camionetas, servicios Clear Chanel, entre otros).

d) Al haberse declarado la nulidad parcial de la Resolución del Tribunal Fiscal impugnada, el juzgado ordena a la Sunat, que reliquide la deuda contenida en la Resolución de Determinación N.º 012-003-0055432 y la Resolución de Multa N.º 012-002-0025309, emitidas por la determinación del Impuesto a la Renta del año 2011, por los fundamentos que se exponen en la sentencia de primera instancia.

Recursos de Apelación

El Tribunal Fiscal expone los siguientes agravios: **i)** Los gastos objeto de reparo no califican como gastos de exploración o desarrollo, debido a que no se encuentran destinados a la ubicación del yacimiento minero la comprobación de sus características y la viabilidad de su explotación; así como no hace posible el acceso o la producción de mineral. Siendo así, no resultaría aplicable el tratamiento tributario especial regulado en el inciso o) del Artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta. **ii)** El *A quo* se ha ceñido en señalar que no existe una lista taxativa que limite los gastos a solo algunas actividades, y sobre la base de tal conclusión, ha referido que los desembolsos incurridos por la empresa demandante califican como gastos de exploración y gastos de desarrollo, lo cual resulta errado, por cuanto, de acuerdo a lo conceptualizado por diversos autores, en particular Arroyo, “si el gasto tiene como finalidad la ubicación del mineral, o determinar sus dimensiones, calidad o viabilidad de su explotación calificará como gasto de exploración, mientras que si el gasto tiene como finalidad hacer posible el acceso o la producción del mineral calificará como gasto de desarrollo”; por lo tanto, los gastos reparados no tienen por fin hacer posible la explotación del mineral contenido en el yacimiento.

Sunat señala como agravios que: **a)** Si bien el juzgado considera lo dispuesto en los Artículo 8º y 74º de la Ley General de Minería, a fin de conceptualizar los

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 26537-2023
LIMA

gastos de exploración y desarrollo, advirtiendo que no existe una lista taxativa de gastos; no obstante, también delimita a estos gastos como todo aquellos que coadyuven al acceso a las reservas o depósitos de mineral desde la superficie, a fin de encontrar reservas de minerales en los yacimientos o efectuar las actividades de explotación. Ante ello, debió ceñirse a lo dispuesto en las definiciones que contempla la acotada Ley, sin desnaturalizar las mismas; por tanto, debe declararse la nulidad de la sentencia. **b)** La sentencia de primera instancia adolece de una falta de motivación externa del razonamiento e inexistente al evaluar los gastos incurridos por la empresa, debido a que en el caso del proveedor ORUS S.A, no se ha establecido si las plantas sobre las cuales se establece la seguridad se encuentran relacionadas con el “Proyecto Inmaculada”; y, en cuanto al rubro “otros gastos de exploración”, no analiza los mismos, concluyendo sin mayor sustento si estos calificaban como gastos de desarrollo o exploración.

I.1.3 SENTENCIA DE VISTA

La Sexta Sala Especializada en lo contencioso administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, emite la sentencia de vista impugnada con resolución número diecisiete del veintiocho de junio de dos mil veintitrés (obra en fojas cinco mil quinientos veintisiete a cinco mil quinientos cincuenta), que **revocó en parte** la sentencia apelada emitida con resolución número diez del veintinueve de enero de dos mil veintitrés (de fojas cinco mil trescientos setenta y seis a cinco mil cuatrocientos dos), que declaró fundada la demanda, y, **reformándola declaró infundada la demanda respecto a la pretensión principal y accesoria a ésta respecto del reparo “Otros gastos de diversos proveedores; y confirmaron la sentencia apelada que declaró fundada la demanda respecto de su pretensión principal y demás extremos impugnados.**

Son fundamentos de la decisión lo siguiente:

a) Señala la sentencia de vista que los desembolsos efectuados por la demandante constituyen gastos de exploración minera. Tales como: estudios de

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 26537-2023
LIMA

factibilidad, servicios de ingeniería temprana, servicio de administración de campamento minero, servicios de exploración y geología, servicios de seguridad, servicios de evaluación arqueológica; servicios de estudio de impacto ambiental, servicio de recojo de residuos peligrosos, compra de abarrotes y víveres para el personal que labora en la unidad minera. Por tanto, tales conceptos resultan deducibles del Impuesto a la Renta con arreglo a la Ley de Impuesto a la Renta y a la Ley General de Minería. En tal sentido, decide confirmar la apelada que declaró fundada la demanda en estos extremos impugnados.

b) En el undécimo considerando, la sentencia de vista emite pronunciamiento en el extremo referido a “Otros Gastos de diversos proveedores”. Señala que la Administración Tributaria reparó diversos gastos tales como servicios de impresiones, boletos de transportes, fabricación de paneles informativos, sillas, toldos, elaboración de polos, desmontaje de mamparas para reacondicionar oficinas, pintura de oficinas, servicios de taxi, arreglos florales, compra de mamelucos, confección de banners, legalizaciones, confección de capa bordada e imagen de la Virgen Inmaculada, los mismos que afirma no justifican su incorporación como gastos de exploración minera ya que no son gastos que de manera directa o complementaria coadyuven a demostrar las dimensiones, posiciones y características mineralógicas de un yacimiento minero, por lo que decide revocar en parte la apelada, y, reformándola, declara infundada la demanda en dicho extremo.

I.2 RECURSOS DE CASACIÓN:

I.2.1 El Tribunal Fiscal interpone recurso de casación en el extremo de la sentencia de vista que confirma en parte la sentencia apelada. Denuncia las siguientes infracciones:

a) Infracción normativa del artículo 139 numeral 5 de la Constitución Política del Perú.

Al respecto, la entidad recurrente señala que, la Sala Superior ha incurrido en vicios de inexistencia de motivación o motivación aparente, pues al momento de analizar cada uno de los gastos objeto de reparo,

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 26537-2023
LIMA

específicamente, el relacionado al proveedor Minera Oro Vega S.A.C ha omitido pronunciarse sobre sus argumentos expuestos en su recurso de apelación (página 16). La Sala no emite pronunciamiento alguno respecto a la falta de acreditación documentaria de los gastos por concepto de servicios de topografía, core shack y toma envío de muestras que integraban los servicios de exploración y geología.

b) Infracción normativa por interpretación errónea del inciso o) del artículo 37 de la Ley Impuesto a la Renta.

Señala que, la Sala Superior interpreta que los gastos de exploración y desarrollo que son deducibles de acuerdo al dispositivo legal denunciado, abarcaría a otros gastos que no corresponden a la definición de estos gastos (exploración y desarrollo), sino a aquellos que coadyuven a un conocimiento detallado de los depósitos mineros descubiertos en la etapa previa a la exploración, o que resulten imprescindibles es el estadio final de la etapa de exploración, o que estén orientados a cumplir con medidas de seguridad. Precisa que corresponde determinar el alcance de los gastos de exploración y desarrollo, para lo cual se debe tener en cuenta la Ley General de Minería (artículo 8), opinión especializada y la jurisprudencia emitida por el Tribunal Fiscal. Finaliza indicando que la Sala Superior debió interpretar en el sentido en que aquellos gastos que no se encuentren destinados a la ubicación del yacimiento minero, la comprobación de sus características y la viabilidad de su explotación, o que no hacen posible el acceso o la producción, no constituyen gastos de exploración y desarrollo.

I.2.2 La Procuraduría Pública de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (Sunat), interpone recurso de casación en el extremo de la sentencia de vista que confirma en parte la sentencia apelada. Denuncia las siguientes infracciones:

a) Infracción normativa del artículo 139 numeral 5 de la Constitución Política del Perú y el numeral 6 del artículo 50 del Código Procesal Civil en

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 26537-2023
LIMA

concordancia con el artículo 12 del Texto Único Ordenado de la Ley del Poder Judicial.

Al respecto, la entidad recurrente Sunat refiere que, la Sala de mérito incurre en motivación aparente, ya que en relación a “otros gastos de exploración” no demuestra cómo es que servicios de impresiones, compra de mamelucos, boletos de transporte, fabricación de paneles informativos, alquiler de camionetas, compra de medicamentos, víveres, reembolso de gastos diversos, servicios *clear channel*, cableados, servicios legales, entre otros, podrían calificar como gastos tendientes a corroborar la existencia de un yacimiento minero.

En ese sentido, si la sentencia materia de casación hubiera motivado por los gastos acotados podrían calificar como gastos tendientes a corroborar la existencia de un yacimiento minero (gastos para verificación de dimensiones, posición, característica, calidad y valores de las reservas minerales) o aquellos gastos previos a la exploración y producción de un yacimiento minero no hubiera confirmado la sentencia de primera instancia.

b) Interpretación errónea del artículo 8 de la Ley General de Minería (LGM)

Alega la Sunat que el dispositivo legal denunciado contempla a la exploración como la actividad de extracción de los minerales contenidos en un yacimiento; en tanto a la actividad de desarrollo a la operación que se realiza para hacer posible la exploración del mineral contenido en el yacimiento. No obstante, la Sala de mérito desnaturaliza dichos conceptos. En relación a “otros gastos de exploración”, podrían calificar como gastos tendientes a corroborar la existencia de un yacimiento minero o aquellos gastos previos a la explotación y producción de un yacimiento minero.

AUTO CALIFICATORIO

Mediante auto de calificación de fecha veinticinco de octubre de dos mil veintitrés, esta Quinta Sala Suprema de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República, declaró **procedentes** los recursos interpuestos por las entidades recurrentes respecto de las causales indicadas en el acápite anterior.

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 26537-2023
LIMA

III.- CONSIDERANDO:

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 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 contexto, 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” ¹, y revisando si los casos particulares que acceden a casación se resuelven de acuerdo a la normatividad jurídica. En tal sentido, corresponde a los jueces de casación verificar que los jueces encargados de impartir justicia en el asunto concreto respeten el derecho objetivo en la solución de los conflictos.

1.3 Habiéndose acogido entre los fines de la casación la función nomofiláctica, se debe precisar que 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 HITTERS, Juan Carlos (2002). Técnicas de los recursos extraordinarios y de la casación. Segunda edición. La Plata, Librería Editora Platense; p. 166.

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 26537-2023
LIMA

1.4 Ahora bien, por causal de casación se entiende al motivo que la ley establece para la procedencia del recurso², que debe sustentarse en aquellas anticipadamente señaladas en la ley. Puede, por ende, interponerse por 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.

Segundo: Delimitación del petitorio

2.1 Es materia de pronunciamiento de fondo, los recursos de casación interpuestos por el Tribunal fiscal y por Sunat, contra la sentencia de vista emitida en segunda instancia, que, poniendo fin al proceso, confirma en parte la sentencia apelada, que declara fundada en parte la demanda.

2.2 El Tribunal Fiscal y la Sunat traen a casación las siguientes infracciones normativas:

Tribunal Fiscal

- a)** Infracción normativa del artículo 139 numeral 5 de la Constitución Política del Perú.
- b)** Infracción normativa por Interpretación errónea del inciso o) del artículo 37 de la Ley Impuesto a la Renta.

Sunat

² MONROY CABRA, Marco Gerardo (1979). Principios de derecho procesal civil. Segunda edición. Bogotá, Editorial Temis Librería; p. 359.

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 26537-2023
LIMA

- a) Infracción normativa del artículo 139 numeral 5 de la Constitución Política del Perú y el numeral 6 del artículo 50 del Código Procesal Civil en concordancia con el artículo 12 del Texto Único Ordenado de la Ley del Poder Judicial.
- b) Infracción normativa por Interpretación errónea del artículo 8 de la Ley General de Minería (LGM)

2.3 En el presente caso, la línea argumentativa a desarrollar inicia con absolver las causales procesales denunciadas, examinando si la sentencia impugnada ha incurrido en infracción normativa del inciso 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Estado. Debido a que contienen argumentos similares, corresponde absolverlas en forma conjunta. En caso alguna de las causales procesales resulte amparable, acarrearía la nulidad de la resolución judicial impugnada e impediría, consecuentemente, la emisión de un pronunciamiento sobre la causal de carácter material. En el caso de no establecer amparable la infracción procesal denunciada, en segundo orden, se procederá analizar las infracciones normativas de carácter material señaladas en el acápite anterior.

Análisis de las causales procesales

Tercero.- Sobre la infracción normativa del inciso 5 del artículo 139 de la Constitución

3.1 Es importante señalar que, el artículo 139 de la Constitución, establece los principios de la función jurisdiccional y además acoge la protección de derechos fundamentales de carácter procesal, como sucede con el derecho al debido proceso contemplado en el inciso tercero, resultando que su observancia es obligatoria, constituyendo el debido proceso una garantía para los justiciables y el juez el primer garante de los derechos fundamentales.

3.2 El Debido Proceso es un derecho fundamental que goza de reconocimiento en el artículo 8 de la Convención Americana de Derechos Humanos, y se

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 26537-2023
LIMA

concibe como un derecho complejo³ que implica a su vez un conjunto de manifestaciones que pueden ser entendidas también como derechos⁴. Es definido por su finalidad en el proceso y las garantías que brinda en la materialización de otros derechos en el proceso, como el derecho de defensa, de motivación, de impugnación, entre otros. La doctrina formula su definición con base en la interpretación de las sentencias de la Corte Interamericana de Derechos Humanos:

El proceso “es un medio para asegurar en la mayor medida posible, la solución justa de una controversia”, a lo cual contribuyen “el conjunto de actos de diversas características generalmente reunidos bajo el concepto de debido proceso legal”. En este sentido, dichos actos “sirven para proteger, asegurar o hacer valer la titularidad o el ejercicio de un derecho” y son “condiciones que deben cumplirse para asegurar la adecuada defensa de aquéllos cuyos derechos u obligaciones están bajo consideración judicial”.⁵

3.3 De este modo, tenemos que, el derecho al debido proceso y a la tutela jurisdiccional efectiva constituyen principios consagrados en el inciso 3 del artículo 139 de la Constitución, los cuales comprenden a su vez, el deber de los jueces de observar los derechos procesales de las partes y el derecho de los justiciables a obtener una resolución fundada en derecho ante su pedido de tutela en cualquiera etapa del proceso. De ahí que dichos principios se encuentren vinculados a la exigencia de la motivación de las resoluciones judiciales, prevista en el inciso 5 del referido artículo constitucional, esto es, que los jueces y tribunales expliciten en forma suficiente las razones de sus fallos, con mención expresa de los elementos fácticos y jurídicos que las determinaron.

Por ello, es imprescindible anotar que el derecho a la debida motivación de las resoluciones judiciales constituye una garantía del proceso, gracias a la cual es

³ Conforme indica Tori, esta condición presupone que su contenido se encuentra integrado por otros derechos. Entre el conjunto de derechos esenciales que integran el derecho al debido proceso, se encuentran: (i) derecho a la motivación; (ii) el derecho a la contradicción o defensa; (iii) derecho a la doble instancia; (iv) derecho a la congruencia, (v) derecho a la interdicción de la reforma en peor; (vi) derecho al recurso, entre otros. TORI VARGAS, Fernando. (2007) La potestad de reexamen prevista en el artículo 127 del Código Tributario: Algunos límites constitucionales aplicables a su ejercicio. Revista ADVOCATUS N.º 16, pág. 236.

⁴ SALMÓN, Elizabeth y BLANCO, Cristina (2012). *El derecho al debido proceso en la jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos*. Lima, PUCP; p. 23.

⁵ *Ibidem*, p. 24.

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 26537-2023
LIMA

factible conocer cuáles son las razones que sustentan la decisión tomada por el juez a cargo del caso.

3.4 Por su parte, el Tribunal Constitucional, en el fundamento cuatro de la sentencia recaída en el Expediente N.º 03433-2013-P A/TC⁶, ha señalado sobre la debida motivación, lo siguiente:

El derecho a la debida motivación de las resoluciones importa pues que los órganos judiciales expresen las razones o justificaciones objetivas que la llevan a tomar una determinada decisión. Esas razones, por lo demás, pueden y deben provenir no sólo del ordenamiento jurídico vigente y aplicable al caso, sino de los propios hechos debidamente acreditados en el trámite del proceso.

3.5 El Tribunal Fiscal manifiesta principalmente que, la sentencia de vista incurre en vicios de inexistencia de motivación o motivación aparente, pues respecto al reparo relacionado al proveedor Minera Oro Vega S.A.C., ha omitido pronunciarse sobre los argumentos expuestos en su recurso de apelación, referidos a la fehaciencia de la prestación del servicio. De otro lado, señala que la Sala no emite pronunciamiento alguno respecto a la falta de acreditación documentaria de los gastos por concepto de servicios de topografía, core shack y toma envío de muestras que integraban los servicios de exploración y geología.

Por su parte, la Sunat sostiene que la sentencia de vista incurre en motivación aparente, ya que en relación a “otros gastos de exploración” no demuestra cómo es que servicios de impresiones, compra de mamelucos, boletos de transporte, fabricación de paneles informativos, alquiler de camionetas, compra de medicamentos, víveres, reembolso de gastos diversos, servicios *clear channel*, cableados, servicios legales, entre otros, podrían calificar como gastos tendientes a corroborar la existencia de un yacimiento minero.

3.6 Ahora bien, para determinar si la sentencia de vista ha vulnerado el derecho fundamental denunciado, el examen a efectuarse debe partir necesariamente de los propios fundamentos o razones que sirvieron de sustento a la sentencia

⁶ Sentencia del Tribunal Constitucional del 18 de marzo del 2014.

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 26537-2023
LIMA

impugnada. Por tanto, al realizar el control de derecho de la resolución impugnada, se analizarán las razones expuestas en la resolución materia de casación que justificaron la decisión de confirmar en parte la sentencia apelada, que resuelve declarar fundada la demanda, en lo que respecta a la fundamentación de la causal anotada en la parte expositiva de la presente ejecutoria suprema. Examinando el desarrollo argumentativo de la sentencia de vista, se observa que:

3.6.1 En primer término, la sentencia de vista expone los agravios materia de los recursos de apelación interpuestos por parte del Tribunal Fiscal y de la Sunat.

3.6.2 Seguidamente, en el primer considerando, la sentencia de vista señala las pretensiones de la empresa demandante.

3.6.3 En el considerando segundo, se indican los antecedentes del procedimiento contencioso administrativo tributario, que dieron lugar a la emisión de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 06746-1-2020, de fecha trece de noviembre de dos mil veinte. En el tercer considerando, la sentencia de vista precisa la materia en controversia, “determinar si el reparo al Estudio de Factibilidad e Ingeniería Básica y gastos varios, califican o no como gastos de exploración y/o gastos de desarrollo, a fin de establecer si su deducción podía realizarse en el ejercicio 2011 o debía diferirse a partir del ejercicio en que se inicie la producción o explotación”.

3.6.4 En el quinto a séptimo considerando, la sentencia de vista desarrolla el contexto en que el sector minero se desarrolla, en particular lo referido a los gastos de exploración y desarrollo, fijando las premisas normativas en que se sustenta el inciso o) del artículo 37 del Texto único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por el Decreto Supremo N.º 179-2004-EF y el artículo 75 del Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería, aprobado por el Decreto Supremo N.º 014-92-EM.

3.6.5 En los considerando octavo y noveno, la recurrida procede a realizar el análisis del caso, de los reparos al gasto realizados por la Administración Tributaria, arribando a la conclusión de que los mismos sí califican como gastos de exploración y de desarrollo, los gastos relacionados a los siguientes proveedores: Ausenco Perú S.A.C., Minera Oro Vega S.A.C., Orus S.A.,

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 26537-2023
LIMA

Laguitos Perú E.I.R.L., SVS Ingenieros S.A.C., Inversiones Merma E.I.R.L., Rosa Chalco, Norma Macotela, por lo que decide confirmar la sentencia apelada en estos extremos impugnados y ordena que la SUNAT reliquide las Resoluciones de Determinación N.º 0120030055432 y de Multa N.º 0120020025309 emitidas por la determinación del Impuesto a la Renta del 2011.

3.6.6 En el undécimo considerando, la sentencia de vista decide revocar en parte la sentencia apelada al considerar que el reparo por “otros gastos “ de diversos proveedores tales como: servicios de impresiones, boletos de transportes, fabricación de paneles informativos, sillas, toldos, elaboración de polos, desmontaje de mamparas para reacondicionar oficinas, pintura de oficinas, servicios de taxi, arreglos florales, compra de mamelucos, confección de banners, legalizaciones, confección de capa bordada e imagen de la Virgen Inmaculada, los mismos que afirma no justifican su incorporación como gastos de exploración minera ya que no son gastos que de manera directa o complementaria coadyuven a demostrar las dimensiones, posiciones y características mineralógicas de un yacimiento minero, por lo que decide revocar en parte la apelada en este extremo impugnado, y, reformándola, declaran infundada la demanda con respecto a estos reparos.

3.6.7 Con respecto a lo argumentado por el Tribunal Fiscal sobre que la recurrida no emitió pronunciamiento sobre la fehaciencia de los servicios prestados por el proveedor Minera Oro Vega S.A.C., cabe señalar que la sentencia de vista ha señalado que los servicios prestados por el anotado proveedor obran en reportes del Programa de Perforación 2011 como en el Informe mensual de administración y en reportes de Programas de Factibilidad, arribando a la conclusión que los servicios prestados por el citado proveedor califican como gastos de exploración o de desarrollo, de modo que no correspondería emitir pronunciamiento sobre su fehaciencia ni respecto de la falta de acreditación documentaria de los gastos por concepto de servicios de topografía, *core shack* y toma envío de muestras, con lo cual, se aprecia que la sentencia recurrida ha atendido los agravios expuestos por el colegiado administrativo.

3.6.8 Con respecto a lo argumentado por la Sunat, cabe precisar que conforme se desprende del undécimo considerando de la sentencia de vista, los reparos

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 26537-2023
LIMA

contenidos en el rubro “otros gastos de exploración” constituye un extremo que ha sido revocado por la recurrida, por tanto, infundada la demanda en dicho extremo. Por ello, los reparos a que alude la entidad Sunat no constituyen un extremo impugnado en sede casatoria; en consecuencia, corresponde desestimar sus alegaciones.

3.6.9 Estando a los hechos descritos y a la normatividad antes glosada, la aludida inferencia es adecuada, pues la conclusión tiene como antecedente la subsunción de las premisas fácticas dentro de las premisas normativas utilizadas para resolver la controversia. De lo señalado, se tiene que la sentencia de vista ha expuesto las razones que soportan la decisión de confirmar en parte la sentencia de primera instancia, en el extremo que declaró fundada la demanda respecto de la pretensión principal.

3.7 Esta Sala Suprema considera que se cauteló y respetó el derecho a la tutela jurisdiccional efectiva aplicando el derecho que corresponde al caso concreto, al debido proceso y a la motivación de las resoluciones judiciales. Esto último, porque la sentencia de segunda instancia cumple con exteriorizar los motivos fácticos y jurídicos que determinaron su decisión y se constata además que los fundamentos de hecho y de derecho son coherentes y congruentes, se valoraron los medios probatorios aportados al proceso y se atendieron los agravios expuestos en los recursos de apelación de las entidades recurrentes.

3.8 En base a lo anteriormente desarrollado, no se aprecia que la recurrida haya incurrido en la infracción procesal de falta de motivación de las resoluciones judiciales, ni de afectación al debido proceso, por lo que corresponde sea desestimado este extremo de ambos recursos extraordinarios. No obstante, lo antes señalado no implica la convalidación de las premisas normativas en que se fundamenta la sentencia de vista, las mismas que se analizarán al desarrollar las infracciones normativas de carácter material denunciadas por ambas entidades recurrentes. Por lo expuesto, los recursos extraordinarios de las entidades recurrentes Tribunal Fiscal y Sunat resultan en este extremo **infundados**.

Análisis de las causales de naturaleza sustantiva

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 26537-2023
LIMA

Cuarto: Sobre la Infracción normativa por interpretación errónea del inciso o) del artículo 37 de la Ley Impuesto a la Renta y por interpretación errónea del artículo 8 de la Ley General de Minería

4.1 El Tribunal Fiscal denuncia la interpretación errónea del inciso o) del artículo 37 de la Ley Impuesto a la Renta, aduciendo principalmente que la sentencia de vista debió tener en cuenta lo prescrito por el artículo 8° de la Ley General de Minería al calificar los gastos observados, de modo tal que, aquellos gastos que no se encuentren destinados a la ubicación del yacimiento minero, la comprobación de sus características y la viabilidad de su explotación, o que no hacen posible el acceso o la producción, no constituyen gastos de exploración y de desarrollo.

Señala el colegiado administrativo que, la interpretación correcta que debió dar la Sala Superior es que aquellos gastos que no se encuentren destinados a la ubicación del yacimiento minero, la comprobación de sus características y la viabilidad de su explotación, o que no hacen posible el acceso o la producción de mineral, no constituyen gastos de exploración y desarrollo que puedan ser deducibles en aplicación del tratamiento tributario especial que regula el inciso o) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta.

4.1.1 Por su parte, la Sunat denuncia la interpretación errónea del artículo 8 de la Ley General de Minería, sosteniendo que la sentencia de vista ha desnaturalizado los conceptos de gastos de exploración y de desarrollo. Fundamenta que con relación a “*otros gastos de exploración*”, la sentencia de vista no demuestra cómo es que los servicios de impresiones, compra de mamelucos, boletos de transporte, fabricación de paneles informativos, alquiler de camionetas, compra de medicamentos, víveres, colchón, sábanas, reembolso de gastos diversos (viaje, alojamiento, trámites, Essalud, compra de combustible, impresión de tarjetas de presentación, compra de útiles, compra de tarjetas navideñas, seguro de practicantes, instalación de teléfonos públicos), servicio clear channel, cableado, servicios legales, toldos, sillas, mesas, limpieza tanques sépticos, alojamiento, recojo servicios peligrosos, alquiler de salón, alquiler de

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 26537-2023
LIMA

equipos, elaboración de polos piqué de algodón, entre otros, podrían calificar como gastos tendientes a corroborar la existencia de un yacimiento minera (gastos para verificación de dimensiones, posición, características, calidad y valores de las reservas minerales) o aquellos gastos previos a la explotación y producción de un yacimiento minero.

4.2 Sobre el particular, es pertinente previamente precisar que la causal de interpretación errónea se produce “cuando la Sala Jurisdiccional en su resolución le da a la norma un sentido que no tiene: aplica la norma pertinente al caso, pero le otorga un sentido diferente. La interpretación errónea de la norma es una forma de violarla (...) la interpretación errónea de una norma sustantiva por la Sala Especializada, al resolver el litigio, importa denunciar la atribución de un sentido que no tiene la norma o de restringir o extender indebidamente sus alcances”⁷.

4.3 En ese contexto, resulta conveniente centrar el asunto en controversia en los siguientes hechos suscitados, que se aprecian del procedimiento administrativo y del proceso judicial. Las instancias de mérito han establecido como premisas fácticas probadas, derivadas de las actuaciones que se desprenden del expediente administrativo acompañado al proceso y que tienen relación con la materia controvertida, las siguientes:

i) Como resultado de la fiscalización tributaria practicada a la empresa demandante iniciada con Carta N.º 130011935010-01 SUNAT y Requerimiento N.º 0121130000195, notificados el 07 de marzo del 2013, la Administración Tributaria reparó el Impuesto a la Renta del ejercicio 2011 al determinar, entre otros, reparo por gastos de exploración no deducibles referidos: **a)** Por estudios de factibilidad e ingeniería básica que no calificaban como gastos de exploración según Ley General de Minería; **b)** Por gastos varios, que no calificaban como gastos de exploración según Ley General de Minería, lo que originó la emisión de la Resolución de Determinación N.º 012-003-0025309 y la Resolución de Multa N.º 012-002-0025309.

⁷ CARRIÓN LUGO, Jorge (2003). El Recurso de Casación en el Perú. Volumen I, segunda edición, Editora Jurídica Grijley, p. 5.

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 26537-2023
LIMA

ii) Contra los citados valores, la empresa fiscalizada interpuso Recurso de Reclamación, que fue declarado infundado a través de Resolución de Intendencia N.º 0150140012149 del 13 de noviembre de 2015; la que, apelada, dio lugar al pronunciamiento del Tribunal Fiscal mediante Resolución N.º 06746-1-2020, de fecha 13 de noviembre de 2020, que confirmó la citada resolución de intendencia respecto a los reparos en mención, la misma que es objeto de nulidad en el presente proceso.

iii) La empresa demandante interpone demanda contencioso administrativa contra la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 05402-2-2021 de fecha 18 de junio 2021.

iv) La sentencia de primera instancia declara fundada la demanda al considerar que los desembolsos observados por la entidad tributaria pertenecen al ámbito de los gastos de exploración y de desarrollo.

v) La sentencia de vista, por su parte, decide revocar en parte la sentencia de primera instancia, al considerar que existen “otros gastos de diversos proveedores” que no justifican su incorporación de manera directa ni complementaria, al no coadyuvar al destino de los gastos de exploración y de desarrollo, por lo que decide declarar infundada la demanda en dicho extremo; y confirmar la sentencia apelada que declara fundada la demanda en los demás extremos impugnados relacionados con los referidos gastos de exploración y de desarrollo.

4.4 Al efectuar la labor de control de derecho, resulta necesario acudir al texto legal de las disposiciones denunciadas. Así tenemos que:

Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N.º 179-2004-EF, artículo 37º, inciso o), establece que son deducibles a fin de establecer la renta neta de tercera categoría, “Los gastos de exploración, preparación y desarrollo en que incurran los titulares de actividades mineras, que se deducirán en el ejercicio en que se incurran, o se amortizarán en los plazos o condiciones que señale la Ley General de Minería y sus normas complementarias y reglamentarias”.

Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería, aprobado por Decreto Supremo N.º 014-92-EM, en adelante, Ley General de Minería, en su norma VI, establece que son actividades de la industria minera el cateo, la prospección, exploración, explotación, labor general, beneficio, comercialización y transporte minero.

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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 26537-2023
LIMA

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

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

Desarrollo es la operación que se realiza para hacer posible la explotación del mineral contenido en un yacimiento.

Corresponde concordar las normas denunciadas con lo que prescriben los artículos 74º y 75º de la misma Ley General de Minería:

Artículo 74.- 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 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. El plazo así establecido deberá ser puesto en conocimiento de la Administración Tributaria al presentar la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta correspondiente al ejercicio en que se inicie la amortización, adjuntando el cálculo correspondiente.

El valor de adquisición de las concesiones incluirá el precio pagado, o los gastos de petitorio, según el caso.

Igualmente, 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.

Cuando por cualquier razón la concesión minera fuere abandonada o declarada caduca antes de cumplir con la producción mínima obligatoria, su valor de adquisición se amortizará íntegramente en el ejercicio en que ello ocurra. En el caso de agotarse las reservas económicas explotables, hacerse suelta o declararse caduca la concesión antes de amortizarse totalmente su valor de adquisición; podrá, a opción del contribuyente, amortizarse de inmediato el saldo, o continuar amortizándose anualmente hasta extinguir su costo dentro del plazo originalmente establecido.

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.

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 26537-2023
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.

4.5 Al analizar el texto de las normas denunciadas por las entidades recurrentes Tribunal Fiscal y Sunat, tenemos en consideración que, dentro de la doctrina especializada, Beatriz De la Vega Rengifo señala que “Para iniciar un proyecto minero es indispensable contar con una concesión, la cual es otorgada por el Estado peruano. Al respecto, de acuerdo con el artículo 10º de la Ley General de Minería (LGM), la concesión otorga un derecho real a su titular, el cual, en opinión del Tribunal Fiscal, también constituye un activo intangible que podrá ser amortizado, independientemente de su modo de adquisición, originario o por aporte”⁸.

De la Vega Rengifo continúa señalando que “habida cuenta de que la concesión debe ser considerada como un activo intangible para su titular, es preciso que este bien tenga un valor patrimonial, de modo que pueda ser contabilizado en los estados financieros de aquél”⁹.

Sostiene De la Vega Rengifo que la regla establecida en el inciso o) del artículo 37 de la Ley de Impuesto a la Renta respecto a los gastos de exploración, “es semejante a la dispuesta en el artículo 74 de la Ley General de Minería, la cual señala que el titular de la actividad minera puede optar por deducir lo gastado en prospección y/o exploración en el ejercicio en que se incurran dichos gastos”¹⁰, siendo que la opción se ejercerá comunicando su elección a la Administración Tributaria al tiempo de presentar la declaración jurada anual de Impuesto a la Renta.

⁸ VEGA RENGIFO, Beatriz de la (2014). Tributación de Inversiones en el Sector Minería e Hidrocarburos. Revista Derecho PUCP, Revista de la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú. N.º 72 p- 155.
En: <https://doi.org/10.18800/derechopucp.201401.007>

⁹ Óp. cit., p. 155.

¹⁰ Óp. Cit. p. 158.

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 26537-2023
LIMA

4.6 Continuando con la labor interpretativa, para determinar si existe interpretación errónea del inciso o) del artículo 37 de la Ley Impuesto a la Renta y del artículo 8 de la Ley General de Minería, por parte de la sentencia de vista, resulta pertinente acudir a sus propios fundamentos.

4.6.1 En el quinto considerando de la sentencia de vista, páginas seis y siete, se advierte que la misma se pronuncia afirmando que a fin de poder proseguir con la etapa de exploración minera, resulta necesario obtener los permisos y autorizaciones especiales conforme a la normativa de cada sector, como certificados ambientales, licencias de uso de aguas, certificado de inexistencia de retos arqueológicos, entre otros, por lo que fundamenta que la etapa de exploración minera va más allá de limitarse a demostrar las dimensiones, posición, características mineralógicas, reservas y valores de los yacimientos minerales; sino que la misma debe realizarse bajo una visión integral que permita consolidar los hallazgos y proceder a la etapa de explotación, dentro de un contexto de bienestar armónico humano y ecológico, conforme lo ha desarrollado el estudio realizado por el Banco Mundial en el Diagnóstico del Sector Minero – Perú ¹¹.

4.6.2 Siguiendo la misma línea, la recurrida, en su considerando sexto, señala respecto a los gastos de desarrollo precisando que “en esta fase se acrecienta el gasto económico del inversionista quien efectuará trabajos previos a fin de llegar al yacimiento mineral para lograr de manera efectiva su explotación, así, se demandará el desarrollo de infraestructuras, construcciones de instalaciones para el procesamiento del material minero, perforaciones, entre otros.

De este modo, la etapa de desarrollo comprenderá todas las actividades relativas a establecer un “*acceso permanente al yacimiento y llevar a cabo la producción comercial*”¹²; en este camino se suma las “*grandes cantidades de*

¹¹ Banco Mundial. (2021). Diagnóstico del Sector Minero - Perú. Banco Mundial. <https://documents1.worldbank.org/curated/en/463211632474174919/pdf/Peru-Mining-Sector-Diagnostic.pdf>

¹² Luca, O. y Mesa Puyo, D. (2016). Fiscal Analysis of Resource Industries (FARI) Methodology. Fiscal Affairs Department of International Monetary Fund.

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 26537-2023
LIMA

*inversión en infraestructura, por ejemplo, la construcción de vías de acceso, viviendas, energía o saneamiento*¹³; esto es “*se ha descubierto un yacimiento minero económicamente explotable y consiste en construir la infraestructura necesaria para la extracción y procesamiento (por ejemplo, la ejecución de obras de adecuación del terreno para realizar el tajo; construir la planta de beneficio, campamentos, vías de acceso, infraestructura para el suministro de electricidad, agua, entre otros)*”¹⁴.

En general, la comprensión del ciclo minero se centra básicamente en la explotación de los yacimientos mineros; con ello, las etapas bajo estudio son parte de este fin, las cuales se enfocarán en la búsqueda del mineral y la efectiva explotación del yacimiento minero; bajo tal parámetro, es preciso que su entendimiento se adapte a las nuevas necesidades que demanda este sector minero, a la interpretación integral con las regulaciones especiales propuestas; así como el complemento de estabilidad y seguridad que merece este tipo de actividades para los inversionistas mineros”.

4.6.3 De acuerdo con lo señalado por la recurrida la misma arriba a la conclusión que las siguientes erogaciones sí califican como gastos de exploración y de desarrollo:

a) Proveedor Ausenco Perú S.A.C.: Por servicios de elaboración del Estudio de Factibilidad del Proyecto Inmaculada y por servicios de ingeniería básica

b) Proveedor Minera Oro Vega: Por servicios de asesoría en exploración y geología y administración de campamento:

c) Proveedor Orus S.A.: Por servicios de seguridad prestado en la Unidad Minera Inmaculada.

d) Proveedor Laguitos Perú E.I.R.L: Por servicio de evaluación arqueológica y gestión del Certificado de Inexistencias de Restos Arqueológicos.

<https://www.imf.org/external/pubs/ft/tnm/2016/tnm1601.pdf>

¹³ Organismo Supervisor de la Inversión en Energía y Minería. (2017). La industria de la minería en el Perú: 20 años de contribución al crecimiento y desarrollo económico del país.

¹⁴ Torres Álvarez, H. (2021). Contratos mineros: comentarios sobre cláusulas para facilitar la ejecución de proyectos mineros. *Ius Et Praxis*, (053), 195-209.

<https://doi.org/10.26439/iusetpraxis2021.n053.4968>

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 26537-2023
LIMA

e) Proveedor SVS Ingenieros: Por servicio de consultoría en ingeniería para la elaboración del Estudio de Impacto Ambiental.

f) Proveedor Inversiones Merma: Por servicio de disposición de residuos peligrosos del Proyecto Inmaculada.

g) Proveedor Rosa Erika Chalco Blas y Norma Macotella: Por provisión de alimentos y abarrotes destinado al comedor del Proyecto Inmaculada.

4.6.4 El sentido interpretativo adoptado por la sentencia de vista resulta acorde con el texto de las normas denunciadas, las mismas que en interpretación sistemática con lo prescrito por el artículo 74° y 75° de la Ley General de Minería, permiten concluir que los gastos materia de reparo sí constituyen gastos de exploración y de desarrollo por contener desembolsos o erogaciones de actividades relacionadas con la factibilidad técnica y la viabilidad comercial del proyecto minero a fin que resulte posible la extracción del recurso mineral. De modo que, en el caso en concreto, los desembolsos incurridos asociados para que el proyecto minero resulte viable resultan deducibles en mérito a lo expuesto por el inciso o) del artículo 37 del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta.

4.6.5 En efecto, ni la Ley del Impuesto a la Renta ni la Ley General de Minería antes mencionadas contienen una definición de lo que debe entenderse por gastos de exploración y de desarrollo, para efectos tributarios.

En el caso de la Ley General de Minería, el artículo 8, establece definiciones de la actividad minera de exploración y la de desarrollo, más no establece lo que debe entenderse por gastos de exploración y de desarrollo, para efectos del Impuesto a la Renta.

Del texto del citado artículo 8, fluye que:

- **Exploración:** Es la actividad minera tendente a demostrar las dimensiones, posición, características mineralógicas, reservas y valores de los yacimientos minerales.

- **Desarrollo:** Es la operación que se realiza para hacer posible la explotación del mineral contenido en un yacimiento.

Así, tenemos que el artículo 8 de la Ley General de Minería no delimita las erogaciones que van a constituir gastos de exploración y de desarrollo, lo cual

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 26537-2023
LIMA

resulta razonable y lógico, en tanto la Ley en mención establece las definiciones de las actividades mineras para efectos del régimen de concesiones que la misma Ley General de Minería tiene previsto.

4.6.6 En tal sentido, conforme con lo anteriormente desarrollado se descarta la interpretación que propone el Tribunal Fiscal en su recurso extraordinario, advirtiéndose que dicha interpretación resulta extensiva al contemplar supuestos que ni la Ley del Impuesto a la Renta ni la Ley General de Minería expresamente señalan, y, adicionalmente, vulnera lo prescrito por el segundo párrafo de la Norma VIII del Código Tributario, que establece que:

NORMA VIII: INTERPRETACIÓN DE NORMAS TRIBUTARIAS

Al aplicar las normas tributarias podrá usarse todos los métodos de interpretación admitidos por el Derecho.

En vía de interpretación no podrá crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley.

En el caso de la Administración Tributaria, respecto de la causal denunciada sobre errónea interpretación del artículo 8 de la Ley General de Minería, no se aprecia que en el recurso extraordinario haya señalado la interpretación que la recurrente considera correcta de la norma, limitándose a señalar que la sentencia de vista ha desnaturalizado los gastos de exploración y de desarrollo.

4.6.7 En conclusión, conforme fluye del análisis realizado a la sentencia de vista, no se determina las infracciones normativas denunciadas por las entidades recurrentes Tribunal Fiscal y Sunat, por lo que ambos recursos de casación resultan **infundados**.

DECISIÓN:

Por tales consideraciones; de conformidad con el artículo 398° del Código Procesal Civil, **SE RESUELVE:**

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 26537-2023
LIMA

1. **DECLARAR INFUNDADOS** los recursos de casación interpuestos por **(i)** el Procurador Público Adjunto a cargo de los asuntos Judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Tribunal Fiscal, mediante escrito de fecha diecinueve de julio de dos mil veintitrés (de fojas cinco mil quinientos cincuenta y nueve a cinco mil quinientos setenta y ocho del Expediente Judicial Electrónico – EJE); y **(ii)** la Procuraduría Pública de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - Sunat, con el escrito del diecinueve de julio de dos mil veintitrés (de fojas cinco mil quinientos ochenta y uno a cinco mil quinientos noventa y dos).
2. En consecuencia, **NO CASAR** la sentencia de vista emitida por emitida por la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, con resolución número diecisiete del veintiocho de junio de dos mil veintitrés (obra en fojas cinco mil quinientos veintisiete a cinco mil quinientos cincuenta), que revocó en parte la sentencia apelada emitida con resolución número diez del veintinueve de enero de dos mil veintitrés (de fojas cinco mil trescientos setenta y seis a cinco mil cuatrocientos dos), que declaró fundada la demanda, y , reformándola, declaró infundada la demanda respecto al reparo “Otros gastos de diversos proveedores” y confirmaron la sentencia apelada, que declaró fundada la demanda en los demás extremos impugnados.
3. **DISPONER** la publicación de la presente resolución en el diario oficial El Peruano, conforme a ley. En los seguidos por la empresa demandante Compañía Minera Ares S.A.C. contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - Sunat y contra el Tribunal Fiscal, sobre acción contencioso administrativa. Notifíquese por Secretaría y devuélvase los actuados.

Interviene como ponente, la señora Jueza Suprema **Delgado Aybar**.

S.S.

YAYA ZUMAETA

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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 26537-2023
LIMA

PROAÑO CUEVA

PEREIRA ALAGÓN

DELGADO AYBAR

GUTIÉRREZ REMÓN

KAAA/Vrrc.