



Tribunal Fiscal

N° 08234-1-2025

Detalle de utilidades del personal cesado en el 2015 no acreditados fehacientemente			
UM	Apellidos y Nombres	Participación ejercicio 2015 S/	Reparo Tributario Importe S/
Cerro		514,39	514,39
Cerro		5 914,32	5 914,32
Cerro		446,84	446,84
Cerro		219,27	219,27
Cerro		1 472,40	1 472,40
Cerro		863,94	863,94
Lima		4 345, 53	4 345, 53
Lima		32 766,87	32 766,87
	TOTAL	46 543,56	46 543,56

Que a pesar de haber sido requerido por la Administración no consta en autos que la recurrente haya presentado documentación a fin de acreditar la puesta a disposición de la participación en las utilidades a sus trabajadores cesados, antes del vencimiento de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta 2015.

Que sin perjuicio de ello, se observa un archivo en formato Excel presentado por la recurrente en respuesta al Requerimiento N° (foja 5759)¹¹⁵, que contiene un cuadro de las utilidades a repartir con el detalle de las participaciones de dichos trabajadores; no obstante, este documento solo identifica a los beneficiarios de dicho concepto, los respectivos importes y la fecha de pago, entre otros, pero no sustenta la puesta a disposición de la participación de utilidades, constituyendo un documento meramente informativo que no acredita el cobro ni la recepción de dichos beneficios.

Que por todo lo anteriormente expuesto, contrariamente a lo sostenido por la recurrente, corresponde mantener el reparo y confirmar la resolución apelada en este extremo por el importe total de S/958 988,00.

4. Gastos preoperativos considerados indebidamente como “gastos diversos”

Que la recurrente sostiene que la Administración ha negado que los gastos observados califiquen como gastos de desarrollo, al considerar que no comprenden trabajos físicos necesarios para acceder al mineral, y también ha rechazado su calificación como gastos de exploración, al no estar destinados a demostrar la existencia y características de los minerales a explotar. Señala que si la Administración pretendía clasificarlos como “gastos preoperativos”, previamente debió analizar por qué no correspondía calificarlos como gastos de exploración, de preparación o de desarrollo, dado que una misma operación puede clasificar en cualquiera de estas categorías dependiendo de su naturaleza.

Que advierte que si bien durante el procedimiento de fiscalización la Administración evaluó si los conceptos observados calificaban como gastos de exploración o desarrollo, omitió pronunciarse respecto de su calificación como gastos de preparación, omisión que implica que no se contrastó adecuadamente la naturaleza fáctica de los gastos con el concepto jurídico de gasto de preparación, lo cual resulta imprescindible cuando se pretende aplicar la figura de los gastos preoperativos en el ámbito de la actividad minera, deficiencia que, advierte, configura una causal de nulidad de los valores impugnados.

Que alega que la Administración da a entender que existiría una etapa intermedia entre la fase de exploración y la de desarrollo, en la que se ubicarían los “gastos preoperativos”, sustentada en ello se ha rechazado que los conceptos observados –como estudios de prefactibilidad, de calidad de aguas y de impacto ambiental– constituyan gastos de desarrollo o de exploración, pues no comprenden trabajos físicos necesarios para acceder al mineral ni están destinados a demostrar su existencia o características.

Que menciona que de acuerdo con el “Manual de aplicación práctica de las Normas Internacionales de Información Financiera en el sector minero”, los gastos de desarrollo tienen como finalidad posibilitar el acceso a la producción del mineral, lo que no se limita únicamente a la ejecución física de obras de

¹¹⁵ Documento Excel denominado “178_2_ANEXO_03_PUNTO_3_Cuadro_c+ilculo_Utilidades_2015”, inserto en CD obrante a foja 25433, en la siguiente Ruta: PROVEIDO 01075\E.E N- de 1410.22



Tribunal Fiscal

N° 08234-1-2025

ingeniería, sino que también comprende estudios técnicos de diseño, planeamiento y otros necesarios para la extracción y explotación del mineral. Precisa que si tal gasto calza dentro del concepto especial minero de "gastos de desarrollo", como considera que ocurre con los gastos observados, corresponde su clasificación como tal y no como gasto preoperativo general, categoría que está reservada a conceptos desvinculados del giro minero.

Que considera que la posición de la Administración es excesivamente restrictiva, al limitar la calificación de gasto de desarrollo únicamente a aquellas erogaciones vinculadas a la ejecución física de obras –como excavaciones o túneles– y excluir estudios técnicos, a pesar que este Tribunal ha reconocido que los gastos de desarrollo no se restringen a obras físicas, sino que incluyen otros conceptos necesarios para la explotación del mineral.

Que a través de escrito ampliatorio presentado el 10 de febrero de 2025 (fojas 26092 a 26103), reitera su posición acerca que los gastos observados califican como gastos de exploración y desarrollo, y cuestiona que la Administración haya efectuado una interpretación restrictiva del artículo 8 de la Ley General de Minería. Alega que no corresponde limitar dichos conceptos únicamente a gastos orientados a demostrar las características del yacimiento mineral o a la ejecución física de obras e infraestructura para acceder al mineral.

Que invoca la Sentencia Casatoria N° 26537-2023-LIMA, en la cual se reconoce un concepto amplio de los gastos de exploración y desarrollo. Precisa que dicha sentencia establece que los gastos de exploración no se circunscriben únicamente a la determinación de las características del yacimiento, sino que también comprenden otras actividades necesarias para evaluar la viabilidad del proyecto; y que los gastos de desarrollo abarcan todas aquellas actividades orientadas a posibilitar el acceso permanente al yacimiento y la posterior producción comercial, sin limitarse a la ejecución de obras físicas. Añade que los gastos analizados en dicha sentencia son semejantes a los observados en su caso; y que este Tribunal en la Resolución N° 00653-3-2023 ha señalado que los gastos de exploración incluyen la determinación de la factibilidad técnica y la viabilidad comercial de la extracción de los recursos mineros, lo que se condice con la doctrina, según la autora , quien no avala una interpretación restrictiva; además señala que el concepto de gastos preoperativos solo queda restringido a gastos administrativos.

Que mediante escrito ampliatorio de 4 de agosto de 2025 (fojas 26443 a 26448) alega que en la resolución apelada, la Administración no ha verificado la naturaleza específica de cada uno de los conceptos observados, limitándose a fundamentar el reparo en las glosas de los servicios, sin realizar un análisis individualizado ni presentar una evaluación documentada que sustente su calificación como gastos no deducibles. Invoca diversos pronunciamientos emitidos por este Tribunal, como las Resoluciones N° 01335-3-2013, 06052-11-2018 y 09406-3-2019, a fin de sustentar que corresponde a la Administración acreditar debidamente la procedencia de la acotación formulada, agotando todas las actuaciones necesarias que permitan establecer el fundamento del reparo.

Que cita la Sentencia de Casación N° 04392-2023-LIMA, la cual desestima interpretaciones limitativas del concepto de gasto en el contexto del Impuesto a la Renta. Añade que, conforme a lo establecido en la Sentencia de Casación N° 26385-2023-LIMA, las decisiones del Poder Judicial tienen carácter vinculante tanto para los órganos jurisdiccionales como para las entidades administrativas, razón por la cual dichas sentencias deben ser consideradas al momento de calificar la naturaleza de los gastos controvertidos.

Que por su parte, la Administración sostiene que la recurrente incurrió en error al considerar los gastos reparados como gastos de desarrollo, toda vez que se trata de gastos preoperativos, por lo que corresponde aplicar el tratamiento previsto en el inciso g) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, siendo improcedente su deducción en el ejercicio fiscalizado.

Que de la revisión del punto 4 del Anexo N° 2 a la Resolución de Determinación N° (foja 4077) se aprecia que la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2015, por concepto de «Gastos preoperativos considerados indebidamente como "gastos diversos"» por S/2 456 261,00, señaló como sustento, entre otros, el punto 7 del Resultado del Requerimiento N° el punto 1 del Resultado del Requerimiento N° y el punto 4 del Resultado



Tribunal Fiscal

N° 08234-1-2025

del Requerimiento N° , y como base legal, entre otros, el artículo 20, los incisos g) y o) del artículo 37 y los artículos 44 y 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, el artículo 21 inciso d) de su reglamento y los artículos 8, 74 y 75 de la Ley General de Minería.

Que mediante el punto 7 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° (fojas 15378 a 15393), de la evaluación a los comprobantes de pago, valorizaciones, contratos, propuestas técnicas, informes y demás documentación presentada por la recurrente en atención al Punto 1 del Requerimiento N° respecto de los ítems 3, 4, 15 y 33 correspondientes a los conceptos "Monitoreo de calidad de agua", "Consultoría medioambiental" y "Auditorías/consultorías", por los importes S/116 285,71, S/118 351,46, S/676 000,00 y S/324 841,00, la Administración concluyó que dichos conceptos correspondían a servicios vinculados con los proyectos calificándolos como gastos preoperativos por expansión de actividades, por tratarse de proyectos distintos a las unidades productivas existentes (Cerro de Pasco e Ica) y destinados a convertirse en nuevas unidades productoras; determinó que no eran deducibles en el ejercicio 2015, debiendo diferirse su deducción hasta el inicio de la etapa de producción o explotación, de conformidad con el inciso g) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso d) del artículo 21 de su Reglamento, por lo que requirió a la recurrente, en caso de mantener una posición contraria, que sustente documentariamente su deducción como costo o gasto; caso contrario, adicionaría los importes observados a la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2015.

Que en respuesta, con escrito de 5 de setiembre de 2022 (fojas 13998 y 13999), la recurrente adjuntó asientos contables, comprobantes de pago, contratos, órdenes de compra, medios de pago, valorizaciones, informes y demás documentación que, según indicó, acreditaba la acotación formulada.

Que en el punto 7 del Anexo N° 1 al Resultado de Requerimiento N° (fojas 12337 a 12354) la Administración dio cuenta de la información presentada por la recurrente, advirtiendo que presentó la misma información ya valorada, esto es, la presentada en atención al Punto 1 del Requerimiento N° , por lo que mantuvo el reparo.

Que mediante el punto 1 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° (fojas 13632 a 13649), de la evaluación a los comprobantes de pago, orden de compra, valorizaciones, propuestas técnicas, informes y demás documentación presentada por la recurrente en atención al Punto 6 al Requerimiento N° , respecto de los ítems 8, 31 y 33 correspondiente a los conceptos "Monitoreo de calidad de agua" y "Estudio de Impacto ambiental (EIA)" por S/120 182,38, S/603 200,31 y S/496 800,72, la Administración estableció que los conceptos observados correspondían a servicios vinculados con los proyectos "Magistral" e "Hilarión – El Padrino" que constituían gastos preoperativos por expansión de actividades, al estar referidos a proyectos ubicados en zonas distintas a las unidades productivas existentes (Cerro de Pasco e Ica) y destinados a convertirse en nuevas unidades productoras; por tanto, consideró que tales gastos no eran deducibles en el ejercicio 2015, debiendo diferirse su deducción hasta el inicio de la etapa de producción o explotación, de conformidad con el inciso g) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso d) del artículo 21 de su reglamento; motivo por el cual requirió a la recurrente que, en caso de mantener una posición contraria, sustente documentariamente la deducción de los importes observados como costo o gasto, bajo advertencia de su adición a la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2015.

Que en respuesta, la recurrente presentó escrito de 27 de setiembre de 2022 (fojas 13035 a 13042), adjuntando comprobantes de pago, órdenes de compra, valorizaciones, registros contables, resumen ejecutivo del proyecto, propuesta técnica y otros documentos, con los que sostuvo que los gastos reparados calificaban como gastos de desarrollo y no como preoperativos, por cuanto estaban orientados a hacer posible el acceso y producción del mineral ya identificado.

Que en el punto 1 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° (fojas 12191 a 12214) la Administración dio cuenta de la información presentada por la recurrente, advirtiendo que presentó la misma información en respuesta al Punto 6 al Requerimiento N° , por lo que mantuvo el reparo.

Que posteriormente, a través del ítem 4 del Anexo N° 2 al Requerimiento N° (foja 12069),



Tribunal Fiscal

N° 08234-1-2025

emitido conforme al artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente sus conclusiones respecto de las observaciones formuladas en el punto 7 del Resultado de Requerimiento N° y el punto 1 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° otorgándole un plazo para presentar los descargos respectivos.

Que en respuesta, la recurrente presentó el escrito del 13 de octubre de 2022 (fojas 4981 a 4989) en el que sostuvo que los gastos observados correspondían a la etapa de desarrollo de la mina y, por tanto, calificaban como gastos de desarrollo deducibles en el ejercicio 2015. Asimismo, argumentó que la Administración solo había expuesto razones para descartar que los gastos califiquen como de desarrollo, pero no explicó por qué debían ser considerados gastos preoperativos, a pesar de que estudios como los de prefactibilidad, impacto ambiental y monitoreos de agua encajan dentro del concepto de gasto de desarrollo. Agregó que, conforme al principio de especialidad, si un gasto se enmarca en el concepto de gasto de exploración o desarrollo debe priorizarse su tratamiento como tal por sobre la calificación de gasto preoperativo, por lo que para aplicar esta última categoría, previamente debió descartarse su vinculación con actividades de exploración o desarrollo.

Que en el punto 4 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 4233 a 4241), la Administración valoró los argumentos expuestos por la recurrente e indicó que las operaciones observadas correspondían a: (i) la elaboración del estudio de prefactibilidad del Proyecto Shalipayco (ítems 12 y 33), cuyo objetivo era definir la ubicación de la planta y el transporte del mineral; (ii) servicios de monitoreo de calidad de agua superficial, residual y subterránea del Proyecto Hilarión (ítems 3, 4 y 8), necesarios para el cumplimiento de las disposiciones legales ambientales del sector minero-energético; y (iii) la finalización del Estudio de Impacto Ambiental (EIA) del Proyecto Magistral (ítems 31 y 33), conforme a los términos de referencia aprobados por el Ministerio de Energía y Minas. Sostuvo que dichas actividades se realizaron con posterioridad a la exploración, por lo que no calificaban como gastos de exploración.

Que en consecuencia, concluyó que los desembolsos en cuestión constituían gastos generales realizados con motivo de la expansión de actividades y que no calificaban ni como gastos de exploración ni de desarrollo, por lo que debían evaluarse bajo el marco de la Ley del Impuesto a la Renta. En tal sentido, mantuvo la acotación formulada y adicionó el monto observado de S/2 456 261,00 a la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2015.

Que la controversia se centra en determinar si los conceptos observados –relacionados con servicios vinculados a los proyectos “Shalipayco”, “Hilarión – El Padrino” y “Magistral”– detallados en el siguiente cuadro, califican como gastos de desarrollo deducibles en el ejercicio 2015 o si, como sostiene la Administración, constituyen gastos preoperativos por expansión de actividades que deben diferirse hasta el inicio de la etapa de producción o explotación:

Requerimiento N° Anexo N°	Ítem del Anexo	Cuenta	N° de Documento	Proyecto	Texto	Importe en S/
2	15				Consultoría medio ambiental	676 600,00
2	33				Auditorías consultorias	324 841,00
3	3				Monitoreo de calidad de agua	116 285,71
3	4				Monitoreo de calidad de agua	118 351,46
3	8				Monitoreo de calidad de agua	120 182,38
3	31				Estudio de impacto ambiental (EIA)	603 200,31
3	33				Estudio de impacto ambiental (EIA)	496 800,72
Total						2 456 261,00

Que el inciso g) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, vigente en el ejercicio acotado, señala que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría son deducibles los gastos de organización, los gastos preoperativos iniciales, los gastos preoperativos originados por la expansión de las actividades de la empresa y los intereses devengados durante el periodo preoperativo, los cuales, a opción del contribuyente, podrán deducirse en el primer ejercicio o amortizarse proporcionalmente en el plazo máximo de 10 años.

Que según el inciso d) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, la amortización a



Tribunal Fiscal

N° 08234-1-2025

que hace referencia el inciso g) del anotado artículo 37 se efectuará a partir del ejercicio en que se inicie la producción o explotación, asimismo, señala que una vez fijado el plazo de amortización solo podrá ser variado previa autorización de la SUNAT. El nuevo plazo se computará a partir del ejercicio gravable siguiente a aquél en que fuera presentada la solicitud por el contribuyente sin exceder en total el plazo máximo de diez años. Los intereses devengados durante el periodo preoperativo comprenden tanto a los del período inicial como a los del período de expansión de las operaciones de la empresa.

Que la Resolución N° 04971-1-2006 ha establecido que el inciso g) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta permite la deducción de gastos de investigación, desarrollo o preoperativos vinculados con la expansión de las actividades de la empresa, es decir, que tienen por objeto lograr un nuevo producto o servicio, los cuales resultan necesarios para determinar si la inversión será adecuada o favorable para sus intereses, pero no condiciona tal deducción a la efectiva generación de ingresos, pues lo relevante es su potencialidad para generar beneficios futuros en el entendido que la inversión puede no ser exitosa.

Que mediante la Resolución N° 11969-3-2014 se ha señalado que una empresa en funcionamiento (empresa en marcha) puede enfrentarse a una situación análoga a la de una empresa en etapa preoperativa y que esto sucede cuando decide llevar a cabo el desarrollo de una actividad nueva, diferente o de distinta naturaleza y características a las ya existentes; en este caso, el concepto «gastos preoperativos» también es aplicable a las empresas en marcha, surgiendo los denominados «gastos preoperativos por expansión de actividades».

Que con relación a los «gastos diferidos», conforme a la definición que es esbozada en la Resolución N° 03204-2-2004, se aprecia que estos representan gastos ya producidos que se llevan al futuro, pues si un costo o gasto va a beneficiar a uno o varios periodos futuros mediante la contribución a los ingresos o la reducción de los costos, debe diferirse hasta el correspondiente período futuro, en aplicación del postulado contable básico de equiparación de ingresos y gastos; así, los gastos diferidos representan beneficios intangibles futuros.

Que en la Resolución N° 05349-3-2005, en la que se cita a *con referencia a los gastos diferidos, como es el caso de aquellos incurridos en la expansión de actividades, se señala que "representan gastos ya producidos que se retrasan al futuro porque está previsto que beneficien a futuros ingresos o porque representan una verdadera asignación de costes a operaciones futuras", agregando que "si un coste producido en un período va a beneficiar a uno o varios periodos futuros mediante una contribución a los ingresos o una reducción en los costes, ese coste debe diferirse hasta el correspondiente período futuro. Así pues, si una empresa incurre en costes sustanciales de puesta en marcha para hacer funcionar unas instalaciones nuevas, mejores o más eficientes, puede diferir esos costes y cargarlos (amortizarlos) a los periodos que previsiblemente se van a beneficiar de ellos".*

Que en línea con lo anterior, mediante la Resolución N° 04335-9-2014, en un caso referido a la explotación de un lote de petróleo distinto de los que venían explotándose con anterioridad y de los cuales se obtenía un mismo bien, este Tribunal ha establecido que *"en relación con el contrato referido al Lote 88, se tiene que los gastos incurridos en el ejercicio 2001, califican como gastos preoperativos-diferidos, por cuanto fueron realizados con el objeto de llevar a cabo las actividades asumidas por la celebración del Contrato de Licencia para la Explotación de Hidrocarburos del Lote 88, cuyo objetivo era la explotación de una nueva unidad de producción (expansión de actividad) y la consecuente generación de ingresos futuros".*

Que en esta línea la Resolución N° 07488-3-2018 ha establecido que constituyen gastos preoperativos por expansión de actividades, aquellos incurridos por las empresas en funcionamiento (empresa en marcha) que están orientados al planeamiento, implementación, desarrollo y/o ejecución de actividades y/o emprendimientos económicos nuevos, diferentes, de distinta naturaleza y características, o incurridos para la explotación de una nueva unidad de producción distinta a las ya existentes, con el objeto de lograr una nueva línea de negocio, producto o servicio, empero la deducción de tales gastos no está condicionada a la efectiva generación de ingresos.

Que de otro lado, conforme al inciso o) del artículo 37 de la precitada Ley del Impuesto a la Renta, son deducibles a fin de establecer la renta neta de tercera categoría los gastos de exploración, preparación y



Tribunal Fiscal

N° 08234-1-2025

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 y condiciones que señale la Ley General de Minería¹¹⁶ y sus normas complementarias y reglamentarias.

Que de las normas glosadas se tiene que el inciso o) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta establece un tratamiento especial aplicable a los gastos de exploración y de desarrollo realizados en etapa preoperativa respecto del establecido en el inciso g) del mismo artículo, al permitir que tales gastos puedan deducirse en el ejercicio en que se incurran y no así a partir del ejercicio en que se inicie la producción o explotación.

Que en la Resolución N° 11326-1-2021 se señaló que el literal o) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta establece un tratamiento especial respecto del establecido en el inciso g) del mismo artículo, el cual es aplicable a los gastos de exploración y de desarrollo realizados en etapa pre operativa, al permitir que tales gastos puedan deducirse en el ejercicio en que se incurran y no así a partir del ejercicio en que se inicie la producción o explotación, precisando que aquel tratamiento especial no alcanza a todos los gastos de organización, pre operativos iniciales o por la expansión de las actividades de la empresa, a que se refiere el literal g) del mismo artículo, sino únicamente a aquellos que califiquen como de exploración y de desarrollo en que incurran los titulares de actividades mineras.

Que en ese sentido, resulta necesario determinar el alcance de estos dos conceptos, para lo cual corresponde tener en cuenta lo establecido por la Ley General de Minería, opiniones especializadas y jurisprudencia emitida por este Tribunal.

Que la Norma VI del Título Preliminar del Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería aprobado por Decreto Supremo N° 014-92-EM señala que son actividades de la industria minera, las siguientes: cateo, prospección, exploración, explotación, labor general, beneficio, comercialización y transporte minero.

Que el artículo 8 de la referida Ley General de Minería prevé que 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; y el desarrollo es la operación que se realiza para hacer posible la explotación del mineral contenido en un yacimiento.

Que en la Resolución N° 06363-9-2019 este Tribunal se ha remitido al «Manual de aplicación práctica de las Normas Internacionales de Información Financiera en el sector minero», publicado por la Sociedad Nacional de Minería, Petróleo y Energía¹¹⁷, para definir los alcances del concepto «gastos de desarrollo»; al respecto, dicho manual señala que las fases del ciclo de vida de un proyecto minero son las siguientes: i) cateo y prospección, ii) exploración geológica, iii) desarrollo y construcción, iv) producción o explotación, y v) cierre y abandono.

¹¹⁶ El artículo 74 del Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería aprobado por Decreto Supremo N° 014-92-EM señala 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 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. 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. Por su parte, el artículo 75 del referido Texto Único Ordenado prevé 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 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. 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.

¹¹⁷ Disponible en: <https://www.snmpe.org.pe/informes-y-publicaciones/manual-de-las-niif.html>



Tribunal Fiscal

N° 08234-1-2025

Que sobre la etapa de exploración, el referido manual señala que *«Si bien todas las etapas del ciclo de vida de una mina son importantes, la exploración tiene un papel más significativo, en tanto que los estudios que se realizan en ese momento permiten determinar la magnitud (reserva) y calidad (ley) del mineral que se encuentra en el yacimiento. Para ello se efectúan estudios más detallados sobre el yacimiento, incluyendo perforaciones, muestreos, análisis del contenido y tipo de mineral, entre otros, buscando definir si el mineral es recuperable y a qué costo. Así, la exploración y los estudios más detallados ayudan a determinar si es viable económicamente la explotación de un yacimiento»*.

Que sobre la etapa de desarrollo, el citado manual señala que *«Desarrollo es la operación que se realiza para posibilitar la explotación del mineral contenido en un yacimiento. En la etapa de desarrollo se ejecutan los trabajos previos para llegar al mineral desde la superficie. Los trabajos varían dependiendo de si se trata de una mina subterránea o a tajo abierto. En el caso de una mina subterránea se realizan trabajos para llegar hasta el mineral mediante galerías (túneles horizontales), chimeneas (túneles verticales o inclinados que no se comunican a superficie), piques (túneles verticales que salen a la superficie), rampas (túneles en forma de espiral), etcétera. En el caso de minas a tajo abierto se realiza el stripping (o desbroce), que consiste en la remoción del material estéril con la finalidad de acceder al cuerpo mineralizado. También se consideran los cambios de acceso al recurso mineral»*.

Que en similar sentido, en el «Manual de Minería», elaborado por Estudios Mineros del Perú S.A.C.¹¹⁸, se indica que la exploración *«Es la etapa en donde se realizan estudios más profundos de la zona, estos estudios incluyen muestreo y análisis químico de las rocas mediante una serie de trabajos superficiales, canales, trincheras, etc. También se realizan operaciones de perforación diamantina, que consiste en realizar perforaciones en el subsuelo a fin de analizar el contenido mineral, así como algunas labores subterráneas (galerías, cruceros y chimeneas de exploración). Muchas veces las exploraciones determinan si es económicamente explotable un yacimiento o no, de acuerdo al contenido y calidad del mineral encontrado»*. Así, se define la exploración como *«... la actividad que consiste en la determinación de la cantidad (reservas) y de la calidad (ley promedio) del mineral de un depósito. Pero también es necesario en esta actividad saber si el mineral es tratable, es decir si es posible recuperar económicamente su contenido metálico, para lo cual se realiza pruebas metalúrgicas de laboratorio y planta piloto de tratamiento de minerales»*.

Que asimismo, en el referido manual se indica que el desarrollo *«Consiste en los trabajos previos que se realizan para llegar al mineral desde la superficie, en otras palabras significa establecer los accesos a las reservas minerales y prepararlas para su producción comercial. Si el proyecto es una mina subterránea se realizan trabajos de desarrollo para llegar hasta el mineral mediante galerías (túneles horizontales), chimeneas (túneles verticales o inclinados que no se comunican a superficie), piques (túneles verticales que salen a la superficie), rampas (túneles en forma de espiral), etc. Posteriormente se realizan trabajos de preparación es decir se diseña en el terreno la forma de cómo extraer el mineral estableciendo un método de minado. Al túnel principal de la mina se denomina comúnmente como socavón. En el caso de minas superficiales se realiza inicialmente un trabajo de desencape (sacar el material estéril que se encuentra encima del mineral) hasta llegar a la mena, posteriormente se realizan labores de acceso para la extracción del mineral y desmonte»*.

Que de lo antes expuesto, se tiene que los gastos de exploración se definen como aquellos desembolsos que permiten determinar la probable existencia de minerales y obtener su localización, extensión o calidad, tales como actividades y/o servicios de geología, geofísica, perforación, análisis químicos, entre otros.

Que en la Resolución N° 03113-1-2006 se 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»*.

Que asimismo, la Resolución N° 06230-3-2016 indica que se entiende por «gastos de desarrollo» –por

¹¹⁸ Disponible en: http://www.iestpoyon.edu.pe/web/documentos/Manual_de_Mineria.pdf



Tribunal Fiscal

N° 08234-1-2025

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.

Que de acuerdo con el Informe N° emitido por la Dirección General de Minería del Viceministerio de Minas del Ministerio de Energía y Minas, «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.», mientras que «Los gastos de desarrollo son todos aquellos desembolsos necesarios para llevar el descubrimiento de mineral 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».

Que de otro lado, según el artículo: «¿Cómo se evalúa un proyecto minero?», publicado en Conexión ESAN¹¹⁹, «Los proyectos mineros tienen un macro ciclo que está compuesto por las siguientes etapas: ingeniería de perfil, estudio de prefactibilidad o ingeniería conceptual, estudio de factibilidad o ingeniería básica, ingeniería de detalle, ejecución y operación», siendo que el «Estudio de prefactibilidad (ingeniería conceptual): en esta etapa se generan y seleccionan las distintas alternativas de proyectos. Se suele escoger los depósitos de mayor ley y con más reservas.».

Que conforme se aprecia del Informe General de Fiscalización (foja 310), la recurrente es una sociedad anónima abierta dedicada principalmente a la exploración y explotación de denuncios mineros propios, así como a la producción y comercialización de concentrados de plomo, zinc y cobre extraídos de dichos denuncios. Se indica que sus centros de operaciones se encuentran ubicados en el distrito de _____, departamento de Pasco, donde se localizan las unidades mineras El Porvenir y Atacocha; así como en el distrito de Chavín, departamento de Ica, donde opera la unidad minera _____.

Que ahora bien, de la Memoria Anual 2015 de MILPO¹²⁰, se advierte que, como parte de su estrategia de crecimiento a largo plazo —en lo que denomina “proyectos en apuesta” orientados a proyectos greenfield, exploración y adquisición de activos estratégicos— se destacaban, entre otros, los proyectos cupríferos y polimetálicos denominados Magistral, Shalipayco e Hilarión, sobre los cuales se señala lo siguiente:

“Durante el 2015, el grupo MILPO continuó focalizado en sus proyectos greenfield cupríferos y polimetálicos, así como también en sus principales prospectos, expandiendo y racionalizando su cartera en las diferentes etapas, para garantizar el crecimiento del grupo en la región. (...)”

Proyecto cupríferos

En el 2015, el foco de los proyectos cupríferos estuvo en culminar el estudio de factibilidad del proyecto Magistral (...).

Proyecto Magistral

Ubicado aproximadamente a 450 kilómetros al noroeste de Lima y a unos 140 km al este del puerto de Chimbote en el distrito de Conchucos, provincia de Pallasca, departamento de Ancash. El área del Proyecto se caracteriza por terrenos áridos propios del extremo norte de la Cordillera Blanca, con altitudes variables

¹¹⁹ Al respecto, véase: [https://www.esan.edu.pe/apuntes-empresariales/2016/04/como-se-evalua-un-proyecto-minero/#:~:text=Estudio%20de%20factibilidad%20\(ingenier%C3%ADa%20b%C3%A1sica,la%20factibilidad%20econ%C3%B3mica%20del%20proyecto](https://www.esan.edu.pe/apuntes-empresariales/2016/04/como-se-evalua-un-proyecto-minero/#:~:text=Estudio%20de%20factibilidad%20(ingenier%C3%ADa%20b%C3%A1sica,la%20factibilidad%20econ%C3%B3mica%20del%20proyecto)

¹²⁰ Al respecto véase: <https://es.scribd.com/doc/302220103/Memoria-Milpo-2015#page=34&content=query:shalipayco,pageNum:33,indexOnPage:2,bestMatch> (Fecha de consulta: 30 de julio de 2025).



Tribunal Fiscal

N° 08234-1-2025

entre los 3,900 msnm y 4,400 msnm.

Magistral es un depósito de tipo skarn de Cu-Mo asociado a un pórfido alojado en calizas del periodo cretácico. Desde 1999, se han realizado varias campañas de exploración, con un total de 486 sondeos DDH y 102 912 metros perforados. Las campañas entre el 2012 y el 2015 tuvieron como objetivo validar las campañas anteriores y obtener muestras metalúrgicas, infil drilling, descarte y sondeos geotécnicos e hidrogeológicos. (...)

Entre el 2014 y el 2015, se realizó una campaña de 13,520 metros de perforación diamantina en 83 taladros para estudios de ingeniería (geomecánica y pruebas metalúrgicas), exploración y recategorización de recursos.

Durante el 2015, se culminó un estudio de factibilidad bancario elaborado por la firma Golder Associates, que considera una operación a 10,000 tpd, pero con tasa de producción incremental y modular, pudiendo alcanzarse la capacidad de 30,000 tdp. Con este estudio, se informó a Proinversión la decisión de MILPO de ejercer la opción del proyecto. Asimismo, se presentó al MINEM el Estudio de Impacto Ambiental (EIA) del proyecto, para su aprobación y se realizó la audiencia pública ante la comunidad de Conchucos, con un alto nivel de aceptación." (...)

Proyectos polimetálicos

En el 2015, el foco de los proyectos polimetálicos estuvo en (...) adquirir el derecho a obtener una participación en el Proyecto definiendo su viabilidad; (...); así como definir los próximos pasos del Proyecto . (...)

Proyecto

El proyecto se encuentra ubicado en los andes centrales del Perú, a 170 km al noreste de Lima, región con actividades mineras a una altitud promedio 4,200 msnm.

En el 2015, la compañía adquirió el derecho a obtener 50% de participación en dicho proyecto, así como el derecho a adquirir el 25% adicional, sujeto a determinados términos y condiciones previstos en el contrato. (...)

Actividades de exploración en este proyecto vienen siendo realizadas desde el 2008, las mismas que incluyen trabajos de mapeos geológico de detalle, muestreo geoquímico y perforación diamantina por un total de 88,911 metros en 241 sondeos.

El potencial de exploración del Proyecto es importante, ya que la mineralización continúa abierta hacia el norte, sur y en profundidad. Por otra parte, existen varios sondeos aislados con intersecciones mineralizadas importantes que requieren ser estudiadas en detalle.

Durante el 2015, se culminó el estudio de prefactibilidad para una operación a 3,000 tdp, desarrollado por la firma (BISA), y se continuaron los análisis técnicos para su puesta en operación, creando sinergias con las operaciones existentes en Pasco de esta manera, se podría limitar la inversión inicial en una planta de beneficio y depósitos de relaves. (...)

Proyecto Hilarión

Ubicado en el departamento de Ancash, a 230 km al norte de la ciudad de Lima. Varias ocurrencias minerales caracterizan a esta región incluyendo, el yacimiento de clase mundial (Cu-Zn) ubicado a 50km al norte, la Mina (Zn-Pb-Ag) ubicado a 13 km al este y la Mina situada a 7km al norte, entre otros. (...)

Entre los años 2005 y 2013, se exploró intensamente este yacimiento, llegando a perforar 241,703 metros en 592 taladros diamantinos, ubicando y delimitando cuerpos mineralizados de Zn-Pb-Ag, con contenido adicional de Cu en profundidad. La perforación demuestra que la mineralización continúa abierta hacia el noroeste, sureste y en profundidad. Asimismo, se realizaron 6,207 metros de sondeos geotécnicos en 30 taladros, en áreas destinadas para infraestructura futura. (...)



Tribunal Fiscal

N° 08234-1-2025

A 5 km al noroeste de r se encuentra el Prospecto i con mineralización polimetálica en Skarn, vetas y estructuras de reemplazamiento mantiformes de potencias variables entre los 4 y 22 metros. Se ha perforado este prospecto desde el 2008, ejecutando un total de 68 taladros con 31,254 metros.

Cabe mencionar que, para el caso del Proyecto se vienen definiendo los posibles escenarios para una potencial puesta en operación, mediante la asociación con algún tercero para optimizar el uso de infraestructura existente.

Exploración mineral

El programa de exploración mineral ejecutado durante el 2015 en Perú se focalizó en el incremento y la recategorización de recursos en los Proyectos Magistral y Shalipayco; en la elaboración del estudio de factibilidad del Proyecto Magistral."

Que de igual forma, del documento titulado "Perú, Cartera de Proyectos de ¹²¹, se advierte que los proyectos Magistral, Hilarión - El Padrino son clasificados como proyectos nuevos (greenfield), entendiéndose como tales aquellos que "parten de cero, teniendo que asentarse en un nuevo espacio geográfico, establecer lazos con las comunidades cercanas, conseguir todos los permisos y desarrollar toda la infraestructura necesaria", conforme se indica expresamente en el apartado sobre "Tipo de proyecto".

Que asimismo, del documento denominado "Perú, Cartera de Proyectos de Exploración Minera - Edición 01.02.2020"¹²², se consigna que el Proyecto Shalipayco constituye un proyecto de exploración greenfield, orientado a "determinar el cuerpo mineralizado, así como cuantificar las reservas mineralizadas", con la ejecución de perforaciones desde superficie y mediante túnel subterráneo, contando con el correspondiente Instrumento de Gestión Ambiental (IGA) aprobado y la evaluación de la consulta previa preliminar.

Que en consecuencia, resulta correcto lo afirmado por la Administración cuando concluye que los Proyectos se encuentran ubicados en lugares distintos a las unidades productivas existentes de la recurrente, lo cual evidencia una expansión de sus actividades mediante el desarrollo de nuevos proyectos mineros¹²³.

Que establecido lo anterior, corresponde determinar si los gastos observados –relacionados con los referidos proyectos–, los cuales constituirían en principio gastos preoperativos por expansión de actividades, califican como gastos de exploración o gastos de desarrollo, según las definiciones anteriormente expuestas, a fin de establecer si su deducción debía efectuarse en el ejercicio 2013 o diferirse hasta el inicio de la producción o explotación.

• Ítems 15 y 33 Consultoría medio ambiental / Auditorías consultorías (Proyecto

Que al respecto obra en autos la siguiente documentación presentada por la recurrente:

- Factura N° de 22 de diciembre de 2015 emitida por correspondiente al ítem 15, por el concepto de "Elaboración de estudios adelanto hoja de entrada de servicios: ", por S/676 600,00 (\$200 000,00) (foja 14849).
- Factura N° , de 7 de noviembre de 2014 emitida por correspondiente al ítem 33, por el concepto de "Servicios prestados por: Estudio de prefactibilidad del , por S/324 841,00 (\$105 880,50) (foja 14578).
- Órdenes de compra de 23 de octubre de 2014 y 21 de diciembre de 2015 referidas respectivamente al servicio de estudio de prefactibilidad y a la consultoría medioambiental, por \$352 935,00 y \$200 000,00; Valorización de 21 de diciembre de 2015 por el servicio de "estudio de impacto ambiental, estudio de factibilidad y ajuste presupuestal", por \$200 000,00; Formato de adjudicación directa de 15 de diciembre

¹²¹ Al respecto véase: <https://cdn.www.gob.pe/uploads/document/file/3784313/Cartera%20de%20Proyectos%20de%20Consu%20trucci%C3%B3n%20de%20Mina%202018.pdf?v=1666463847> (Fecha de consulta: 30 de julio de 2025).

¹²² Al respecto véase: <https://cdn.www.gob.pe/uploads/document/file/1486039/CPE%202020.pdf.pdf?v=1608225187> (Fecha de consulta: 30 de julio de 2025).

¹²³ En similar sentido se ha pronunciado este Tribunal, entre otras, en la Resolución N° 11326-1-2021.



Tribunal Fiscal

N° 08234-1-2025

de 2021, mediante el cual se indica que la proveedora presentó una propuesta técnica integral para los servicios del proyecto Shalipayco, entre otros, lo que favorecería a la recurrente en la obtención de costos más bajos (fojas 14846, 14844, 14828, 14827, 14576).

- Contrato de locación de servicios de 18 de setiembre de 2014, suscrito entre [redacted] y [redacted], cuyo objeto fue la elaboración del estudio de prefactibilidad del Proyecto Minero [redacted], conforme a lo señalado en el numeral 3 de la propuesta técnico-económica N° [redacted] de 16 de setiembre de 2014 (fojas 14753 a 14826).
- Propuesta técnico-económica N° [redacted] de 16 de setiembre de 2014, en la que se establece como alcance del servicio la elaboración de un informe de prefactibilidad que incluya aspectos vinculados a: geología y recursos, geomecánica, minería, geotécnica e hidrología, procesos, infraestructura y evaluación económica (fojas 14786 a 14803).
- Informe técnico disciplina: Minas [redacted] de 21 de mayo de 2015 - "Estudio de prefactibilidad del Proyecto Minero : [redacted] en el que se detalla que la recurrente, quien posee una opción para adquirir una participación mayoritaria en el yacimiento, encargó a [redacted] la elaboración del estudio de prefactibilidad del proyecto. El estudio estuvo basado en el modelo de bloques proporcionado por la recurrente y a un ritmo de producción de 3 000 toneladas por día; asimismo, describe el desarrollo de estudios hidrogeológicos, evaluación geomecánicas, tratamiento metalúrgico del mineral, estimación de reservas y de diseño y servicios de mina, así como condiciones ambientales, requerimiento de aire fresco, sistema de ventilación simulado y análisis de velocidades. En el aspecto medio ambiental, incluyó la evaluación de impactos potenciales del proyecto, recomendaciones, aspectos relativos al cierre del proyecto y estimación de costos en materia de medio ambiente. Asimismo, recomienda avanzar con los estudios necesarios para la definición de la factibilidad técnico-económica de la construcción de la mina y sus componentes (fojas 14582 a 14752).
- Cartas remitidas por el proveedor a la recurrente, mediante la cual se adjunta las Facturas N° [redacted] 4 y [redacted] para su respectiva cancelación, Carta fianza N° [redacted], reporte "Management-Sheets Service" y Hojas de entrada de servicios N° [redacted] y N° [redacted] y registros contables asociadas al reconocimiento de las operaciones en sus sistemas contables (fojas 14850 a 14852, 14848, 14847, 14829 a 14843, 14579 a 14581, 14577 y 14530 a 14574).

Que de la información descrita se aprecia que los servicios contratados estuvieron orientados a la elaboración de un estudio de prefactibilidad y consultoría medioambiental del Proyecto Shalipayco, los cuales comprenden el análisis técnico-económico del yacimiento y la evaluación de los impactos ambientales y sociales del proyecto, así como la elaboración del plan de manejo ambiental. Tales actividades no están dirigidas a establecer la existencia de cuerpos mineralizados ni su extensión, calidad o ubicación, por lo que no se configuran como actividades de exploración.

Que asimismo, dichos servicios tampoco pueden considerarse como gastos de desarrollo, ya que no se ha acreditado que estén vinculados con actividades necesarias para iniciar la etapa de explotación, como la construcción de rampas, labores mineras de preparación física, habilitación de accesos u obras vinculadas al desarrollo del proyecto productivo.

Que en cambio, el contenido técnico del estudio, su carácter de prefactibilidad y la finalidad ambiental del servicio revelan que se trata de gastos preoperativos por expansión de actividades, en tanto corresponden a un nuevo proyecto minero distinto de las operaciones productivas existentes de la recurrente, orientado a evaluar la viabilidad de su eventual explotación.

• Ítems 3, 4 y 8 Monitoreo de calidad de agua

Que respecto de estos ítems, obra en autos la siguiente documentación:

- Factura N° [redacted] de 25 de mayo de 2015, emitida por [redacted] correspondiente al ítem 3, por el concepto de "Monitoreo Ambiental – I Trimestre Marzo 2015 OPMA", por \$36 822,58 (S/116 285,71) (foja 17156).
- Informe INF [redacted] de marzo de 2015, "Monitoreo de calidad de agua superficial, agua residual industrial y calidad de agua subterránea. Proyecto El Padrino I Trimestre", que indica como objetivo desarrollar el monitoreo trimestral de calidad de agua en las estaciones indicadas por Cía.



Tribunal Fiscal

N° 08234-1-2025

de acuerdo con su programa de monitoreo a realizarse en las instalaciones del para el cumplimiento de los dispositivos legales ambientales del sector minero energético, asegurando la representatividad de la muestra y confiabilidad de los resultados. Se adjuntan certificados de calibración de equipos de monitoreo, informes de ensayo y fichas de las estaciones de monitoreo. Se señala, además, que el proyecto se ubica en el distrito de Aquia, provincia de departamento de Áncash (fojas 16990 a 17083).

- Factura N° de 2 de octubre de 2015, correspondiente al ítem 4, emitida por Inspectorate por el concepto de "Monitoreo de calidad de agua - Proyecto I Julio – Agosto 2015 OPMA", por \$36 720,90 (S/118 351,46) (foja 16986).
- Informe INF "Monitoreo de calidad de agua superficial, agua residual industrial y calidad de agua subterránea. Proyecto El Padrino. III Trimestre", elaborado por Inspectorate Services bajo los mismos objetivos y condiciones técnicas que el informe correspondiente al primer trimestre (fojas 16840 a 16908).
- Factura N° de 15 de diciembre de 2015, correspondiente al ítem 8, emitida por por el concepto de "Monitoreo ambiental trimestral – Proyecto – Proyecto Noviembre 2015. Calidad de agua, aire y ruidos. Calidad de suelo y sedimentos", por \$35 567,44 (S/120 182,38) (foja 16795).
- Informe "Monitoreo de calidad de agua superficial, residual industrial y calidad de agua subterránea. Proyecto IV Trimestre noviembre 2015", realizado por Inspectorate Services bajo los mismos objetivos y condiciones técnicas que el informe correspondiente al primer trimestre (fojas 13438 a 13506).
- Valorizaciones correspondientes al servicio de monitoreo trimestral de noviembre de 2015 (OS 11046 y OS 11049), por el por \$35 567,44 (\$19 224,09 + \$16 343,35) acompañadas de la correspondencia comercial mediante la cual fueron remitidas (fojas 16704 a 16713, 16791 y 16792).
- Orden de compra N°, de 11 de mayo de 2015, referida al servicio de "Monitoreo de calidad de agua" por \$160 000,00 (fojas 16984 y 17154).
- Carta dirigida por la recurrente a la Dirección General de Minería, mediante la cual remite el informe de monitoreo de calidad de agua superficial, residual industrial y subterránea correspondiente al Proyecto Hilarión – IV Trimestre 2015, junto con los informes de calidad de suelos y sedimentos (foja 13508).
- Registros contables vinculados al reconocimiento del gasto, su cancelación y demás documentación interna que sustenta dicho reconocimiento (fojas 16982, 16985, 16987 a 16989, 17152 a 17159 y 16789 a 16792).

Que de la información antes descrita se aprecia que los servicios contratados mediante los ítems 3, 4 y 8 estuvieron orientados al monitoreo ambiental del Proyecto Hilarión –también referido como El Padrino en algunos informes técnicos–, incluyendo la evaluación de la calidad de agua superficial, subterránea y residual industrial, así como la medición de parámetros ambientales como aire, ruidos, suelos y sedimentos. Asimismo, consta que tales servicios fueron prestados trimestralmente en el marco del programa ambiental implementado por la recurrente, con el objetivo de cumplir con la normativa ambiental vigente del sector minero-energético.

Que en tal sentido, se advierte que las actividades ejecutadas no estuvieron dirigidas a establecer la existencia de cuerpos mineralizados ni su ubicación, volumen o calidad, por lo que no se encuentra sustentado que correspondan a la fase de exploración. Tampoco se ha acreditado que los servicios hayan estado relacionados con actividades orientadas al inicio de la explotación, como labores de desarrollo minero, construcción de accesos, galerías, rampas u obras necesarias para habilitar la extracción del recurso mineral.

Que por el contrario, el contenido técnico de los informes, la periodicidad del monitoreo y su finalidad de cumplimiento regulatorio revelan que se trata de actividades de naturaleza ambiental realizadas en la etapa previa a la ejecución de un proyecto.

Ítems 31 y 33 Estudio de impacto ambiental (EIA) asociadas al Proyecto Magistral

Que respecto de estos ítems, obra en autos la siguiente documentación:



Tribunal Fiscal

N° 08234-1-2025

- Factura N° emitida por de 27 de marzo de 2015, por el concepto: "Por primer pago según valorización por el servicio de culminación del EIA – del proyecto Minero Magistral", por \$195 709,00 (foja 13436).
- Factura N° emitida por de 22 de abril de 2015, por el concepto: "Por elaboración EIA I finalización Ancash. Según EDP N° Período 01/03/2015 – 28/03/2015. HES: , por \$158 394,00 (foja 13260).
- Orden de compra N° de 18 de marzo de 2015, por \$389 732,00, por concepto de "Estudio de Impacto Ambiental" (fojas 13433 y 13258).
- Valorización N° 1 de 11 de marzo de 2015, correspondiente al periodo del 14 de enero al 28 de febrero de 2015, en la que se consigna como proyecto la "Finalización del estudio de impacto ambiental (EIA) del proyecto Magistral". Se detalla la descripción del servicio, horas presupuestadas, precios y valorización acumulada de \$389 732,00, siendo el monto valorizado por el periodo \$195 709,00 (fojas 13428 a 13431 y 13414 a 13417).
- Valorización N° 2 de 1 de abril de 2015, correspondiente al periodo del 1 al 29 de marzo de 2015, también vinculada a la finalización del EIA del Proyecto Magistral, por \$158 394,00 (fojas 13248 a 13251).
- Documento denominado "Formato de adjudicación directa para servicios", de 18 de marzo de 2015, que consigna los siguientes datos: proyecto "Magistral", área usuaria "Medio Ambiente", justificación: "emergencia de proyecto"; descripción de la justificación: "Culminación del estudio de impacto ambiental Proyecto Magistral"; contratista: ; monto contratado: \$389 732,00; plazo de ejecución: hasta el 31 de marzo de 2015 (fojas 13413 y 13195).
- Documento "Propuesta técnico-económica para finalización del estudio de impacto ambiental del Proyecto Magistral – Conchucos, Ancash", Propuesta N° de 10 de diciembre de 2014, que señala como objetivo "desarrollar las actividades necesarias para la finalización del EIA del Proyecto Magistral conforme a los términos de referencia aprobados por la R.M. N° 092-2014-MEM/DM y su presentación al Ministerio de Energía y Minas". Contiene Anexos A, B y C (fojas 18200 a 18230 y 13382 a 13412 y 13164 a 13194).
- Documento "Sección 1.0 Resumen ejecutivo EIA Proyecto Magistral", Informe N° 149-415-2381 de agosto de 2016, en el que se indica que el plan de gestión social del EIA constituye una propuesta de manejo de los compromisos sociales y de desarrollo sostenible en el área de influencia social del proyecto. El que está estructurado en tres planes: relaciones comunitarias, concertación social y desarrollo comunitario, conformados por diversos programas y subprogramas (fojas 13262 a 13381).
- Contrato de locación de servicios de 15 de enero de 2015, suscrito entre la recurrente y Golder Associates Perú S.A., por el servicio de "Finalización del estudio de impacto ambiental – Proyecto Magistral", en el que se acuerda una contraprestación de \$389 732,00 (fojas 17214 a 17235).
- Registros contables asociados al reconocimiento del gasto y de la cancelación, así como demás documentación interna asociada a su reconocimiento en su sistema contable, así como su pago (fojas 13437, 13434, 13418 a 13427, 13259, 13251 a 13256 y 13196 a 13247).

Que del análisis de la documentación antes descrita, se advierte que los servicios contratados estuvieron orientados a la finalización del Estudio de Impacto Ambiental (EIA) del Proyecto Magistral, el cual comprendió la elaboración del plan de gestión social del proyecto, el análisis de los impactos ambientales y sociales, y la sistematización de programas de intervención comunitaria.

Que tales actividades no se encuentran dirigidas a establecer la existencia, ubicación, calidad o dimensión de cuerpos mineralizados, por lo que no califican como actividades de exploración minera; asimismo, no se ha acreditado que se trate de gastos de desarrollo vinculados a la preparación del yacimiento para su explotación –tales como obras de habilitación, accesos, construcción de rampas u otras labores propias del desarrollo de la operación–, por lo que tampoco pueden calificarse como deducibles en el ejercicio 2015 bajo dicha categoría.

Que por el contrario, el carácter técnico y ambiental del estudio tiene vinculación con un nuevo proyecto minero aún no explotado, distinto de las unidades productivas en operación de la recurrente.

Que en consecuencia, no se encuentra acreditado en autos que los gastos materia de análisis califiquen como gastos de exploración ni como gastos de desarrollo, conforme a la normativa del Impuesto a la Renta



Tribunal Fiscal

N° 08234-1-2025

y los criterios jurisprudenciales y doctrinarios antes citados. Por el contrario, al haberse determinado que se trata de desembolsos orientados a la evaluación técnica, económica, social y ambiental de diversos nuevos proyectos mineros –como Magistral, Hilarión El Padrino, Shalipayco e Inmaculada– los cuales constituyen unidades de negocio distintas a las operaciones productivas en curso de la recurrente, corresponde que estos sean calificados como gastos preoperativos por expansión de actividades de tales proyectos, en tanto están destinados a generar beneficios económicos en ejercicios futuros.

Que en tal sentido, corresponde que dichos gastos se deduzcan o amortigüen conforme con el inciso g) artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, a partir del ejercicio en que se inicie la producción o explotación del respectivo proyecto, debiendo mantenerse el reparo y confirmar la resolución apelada en los extremos observados.

Que respecto a lo señalado por la recurrente, en el sentido de que la Administración habría incurrido en una causal de nulidad por no haber considerado la posible calificación de los conceptos observados como gastos de preparación, cabe indicar que tal cuestionamiento no resulta atendible, en tanto de la revisión de lo actuado en el curso del procedimiento de fiscalización y del descargo presentado por la recurrente¹²⁴, la controversia giró en torno a si dichos conceptos correspondían a gastos de desarrollo o descartarse su vinculación con actividades de exploración –como alegó la recurrente en el curso de la fiscalización– o preoperativos –como concluyó la Administración–, sin que en dicha etapa se invocara ni sustentara su calificación como gastos de preparación; por tanto, no puede atribuirse a la Administración una omisión que configure causal de nulidad alguna, por cuanto el aspecto de la calificación de los gastos fue debidamente analizado y motivado, más aún si la recurrente no alegó su clasificación como gastos de preparación ni aportó elementos dirigidos a sustentarla en dicha etapa.

Que tampoco resulta amparable lo alegado acerca que la Administración creó una etapa intermedia entre la exploración y el desarrollo al clasificar los gastos como preoperativos, pues lo que ha determinado –basada en la documentación proporcionada por la recurrente– es que los gastos observados no reúnen las características necesarias para ser calificados como de exploración o de desarrollo, en tanto no cumplen con los criterios establecidos por la normativa aplicable y que corresponden a gastos preoperativos por expansión de actividades, incurridos en una etapa previa y no intermedia a los referidos gastos de exploración y de desarrollo, conforme con el inciso g) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en tal contexto es de indicar que los gastos de desarrollo, para su calificación como tales, deben estar directamente vinculados con las actividades orientadas a posibilitar el acceso al cuerpo mineralizado y la futura explotación comercial; por tanto, no basta que los estudios o servicios sean técnicamente útiles para el proyecto minero, sino que deben ser esenciales para habilitar físicamente su etapa productiva, lo que no se ha acreditado que ocurra en los casos analizados; pues los gastos acotados –como estudios de impacto ambiental, prefactibilidad o monitoreo de calidad de aguas–, si bien forman parte del proceso de estructuración del proyecto, no constituyen por sí mismos gastos de desarrollo, sino erogaciones previas de naturaleza preoperativa que, entre otros, pueden comprender a aquellos incurridos para determinar la viabilidad del proyecto minero, como ocurre en el caso de los gastos antes analizados.

Que en cuanto a que los gastos preoperativos se encuentran reservados a conceptos desvinculados del giro minero, es de indicar que el inciso g) del artículo 37 de la Ley no ha hecho esta desvinculación, por lo que los gastos pueden existir en cualquier tipo de negocio que se encuentre en los supuestos indicados en dicho inciso, incluida la actividad minera, como son: los gastos de organización, los gastos preoperativos iniciales y los gastos preoperativos originados por la expansión de las actividades de la empresa, entre otros.

Que en cuanto a las Sentencias de Casación N° 04392-2013-LIMA y 26537-2023-LIMA invocadas por la recurrente, corresponde precisar que no tienen carácter vinculante para este Tribunal, al haber sido emitidas en procesos seguidos por otros contribuyentes. En cuanto a lo alegado respecto a que debe considerarse lo resuelto en dichas sentencias, en virtud de la Sentencia de Casación N° 26385-2023-LIMA, cabe indicar que conforme al precedente contenido en el punto 4.20.2 de la Sentencia Casación N° 16618-

¹²⁴ Conforme al escrito presentado el 13 de octubre de 2022 (fojas 4981 a 4989).



Tribunal Fiscal

N° 08234-1-2025

2023-LIMA, el carácter vinculante de las sentencias de casación es para los órganos jurisdiccionales. No obstante, esta instancia ha valorado las sentencias invocadas como fuente del derecho, en aplicación de la Norma III del Título Preliminar del Código Tributario, sin que de ellas se derive un criterio que obligue a modificar el análisis efectuado en el presente caso.

Que de otro lado, en cuanto a la Resolución N° 00653-3-2023¹²⁵, así como a la doctrina citada por la recurrente (Arroyo Langschwager)¹²⁶, se advierte que ambas fuentes son concordantes con el análisis efectuado en esta resolución, en tanto reconocen que la exploración busca determinar las características del yacimiento, mientras que el desarrollo comprende actividades orientadas a permitir el acceso al mineral y su explotación, sin que los conceptos observados en el presente caso califiquen en ninguna de dichas etapas conforme a tales definiciones.

Que en cuanto a lo señalado por la recurrente respecto a que la Administración no habría verificado adecuadamente la naturaleza de los gastos observados, limitándose a la glosa de los servicios, se aprecia que tal afirmación carece de sustento, pues de la resolución apelada se advierte que la Administración dejó constancia expresa de la documentación presentada por la recurrente y de las razones por las cuales concluyó que los conceptos observados correspondientes a servicios de monitoreo de la calidad de agua superficial, residual y subterránea, elaboración del estudio de prefactibilidad y finalización del estudio de impacto ambiental, relacionados con proyectos nuevos ubicados geográficamente en lugares distintos a las unidades productivas ya existentes, calificaban como gastos preoperativos por expansión de actividades según el inciso g) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, y no como gastos de exploración o de desarrollo, según la definición contenida en el artículo 8 de la Ley General de Minería; lo que también se ha verificado en esta instancia.

5. Deducción por obsolescencia de activo

Que la recurrente señala que la Administración repara la deducción extracontable por S/8 308 526,00, correspondiente al costo computable de bienes del inventario vendidos mediante subasta con ocasión de su obsolescencia.

Que menciona que toda vez que las provisiones no son tributariamente deducibles, en virtud del control tributario efectuado, realizó la adición para neutralizarlas al determinar el Impuesto a la Renta. Asimismo, indica que realiza la subasta de los suministros obsoletos con el fin de obtener liquidez y cuando son efectivamente enajenados recién deduce el costo de ventas para efectos tributarios.

¹²⁵ En su escrito ampliatorio, la recurrente transcribió el siguiente párrafo de la Resolución N° 00653-3-2023: "(...) los gastos de exploración se definen como aquellos desembolsos destinados, o que tienen como finalidad, la búsqueda de recursos minerales, así como la determinación de la factibilidad técnica y la viabilidad comercial de la extracción de recursos minerales, a través de la demostración de las dimensiones, posición, características mineralógicas, reservas y valores de los yacimientos minerales, permitiendo así, la determinación de la magnitud (reserva) y calidad (ley) del mineral que se encuentra en el yacimiento, por lo que tales desembolsos están asociados con el descubrimiento o verificación de la existencia de recursos minerales específicos, económicamente explotables, siendo que dichos desembolsos comprenden, entre otros, los costos generales directamente relacionados con la actividad de exploración y evaluación de recursos minerales."

¹²⁶ "Es a raíz de las actividades propias de la exploración que se determina la magnitud (reserva) y calidad (ley) del mineral que se encuentra en el yacimiento. Dependiendo de ello, se determinará la rentabilidad de la explotación. la viabilidad del proyecto se determina en función de un estudio de factibilidad, el mismo que tiene como objetivo analizar y demostrar la viabilidad técnica y comercial de la explotación. En el mismo se describen las reservas, leyes, método propuesto de explotación, plan de desarrollo, costos de transporte, etc. es como consecuencia de este análisis que el inversionista minero da paso al inicio de la etapa de desarrollo o preparación, para lo cual se deberá obtener la autorización estatal correspondiente."

La explotación minera incluye entre otras actividades, las de perforación, muestreo, análisis del contenido y tipo de mineral, estudios topográficos, geológicos, geoquímicos, interpretación de imágenes, ejecución de galerías, cruceros y chimeneas de exploración y de plantas piloto de tratamiento que permitirá determinar si el mineral es tratable y su recuperabilidad, etc. Lo que a su vez supondría la adquisición o alquiler de equipos y maquinaria, contratación de servicios, tanto de personal propio como en empresas especializadas, desembolsos para sufragar gastos de alojamiento, alimentación, transporte, etc. asesorías y consultorías, montaje, instalación, mantenimiento de equipos, estudios socio ambientales, instrumentos de gestión ambiental, entre otros."

(Arroyo Langschwager, Gisella. "Gastos de exploración minera en etapa operativa y su diferencia con los gastos preoperativos por expansión de actividades", Revista IPDT N° 76, junio 2024, Lima, Perú.)