

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

SENTENCIA
CASACIÓN N° 93-2022
LIMA

TEMA: Tratamiento de la amortización de gastos de desarrollo

SUMILLA: El artículo 75 de la Ley General de Minería no establece un método específico para la amortización de los gastos de desarrollo y preparación, pues únicamente establece la posibilidad -a elección del contribuyente- de efectuar la deducción de los gastos de desarrollo y preparación íntegramente o amortizados en el ejercicio en que se incurran hasta un máximo de dos adicionales; por tanto, no resulta razonable asumir que de lo establecido en la Ley General de Minería y su reglamento, se pueda desprender que la amortización de los gastos de desarrollo y preparación deba ser, indefectiblemente, una amortización lineal; más aún, si se observa el tratamiento contable de los activos intangibles, según la NIC 38¹, que establece la amortización lineal pero de manera residual; por tanto debe entenderse que tal posibilidad de elegir el método de amortización es una expresión del principio de vinculación negativa que rige el comportamiento de los privados, en el presente caso, del contribuyente, toda vez que al no encontrar una prohibición expresa en la norma, sobre el método de amortización de los gastos de desarrollo, éste puede realizar dicha amortización utilizando cualquier otro método.

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

Lima, treinta de marzo de dos mil veintitrés

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

VISTA

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

MATERIA DEL RECURSO DE CASACIÓN

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

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

SENTENCIA
CASACIÓN N°93-2022
LIMA

interpuesto recurso de casación el quince de diciembre de dos mil veintiuno, (foja quinientos veintiséis del expediente judicial electrónico - EJE²), contra la sentencia de vista del veintinueve de noviembre de dos mil veintiuno (foja quinientos nueve), que confirmó la sentencia de primera instancia, emitida el treinta de junio de dos mil veintiuno (foja doscientos noventa y cuatro) que declaró infundada la demanda en todos sus extremos.

ANTECEDENTES

Demanda

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

Pretensión principal:

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

² Todas las referencias remiten a este expediente, salvo indicación distinta.

SENTENCIA
CASACIÓN N° 93-2022
LIMA

Primera pretensión accesoria a la pretensión principal:

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

Segunda pretensión accesoria a la pretensión principal

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

Tercera pretensión accesoria a la pretensión principal

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

Cuarta pretensión accesoria a la pretensión principal

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

SENTENCIA
CASACIÓN N° 93-2022
LIMA

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

Pretensión subordinada a la pretensión principal

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

Primera pretensión accesoria a la pretensión subordinada

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

Segunda pretensión accesoria a la pretensión subordinada

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

SENTENCIA
CASACIÓN N° 93-2022
LIMA

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

Tercera pretensión accesoria a la pretensión subordinada

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

Sentencia de primera instancia

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

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

SENTENCIA
CASACIÓN N° 93-2022
LIMA

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

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

SENTENCIA
CASACIÓN N° 93-2022
LIMA

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

SENTENCIA
CASACIÓN N° 93-2022
LIMA

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

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

SENTENCIA
CASACIÓN N° 93-2022
LIMA

Sentencia de vista

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

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

Materia controvertida en el presente caso

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

SENTENCIA
CASACIÓN N° 93-2022
LIMA

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

Causales precedentes del recurso de casación

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

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

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

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

SENTENCIA
CASACIÓN N° 93-2022
LIMA

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

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

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

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

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

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

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

CONSIDERANDOS

PRIMERO.- El recurso de casación

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

SENTENCIA
CASACIÓN N° 93-2022
LIMA

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

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

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

1.4. Ahora bien, por causal de casación se entiende al motivo que la ley establece para la procedencia del recurso⁴, debiendo sustentarse en aquellas anticipadamente señaladas en la ley. Puede, por ende, interponerse por

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

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

SENTENCIA
CASACIÓN N° 93-2022
LIMA

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

Análisis de la causal de naturaleza procesal

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

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

Constitución Política del Perú

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

[...]

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

[...]

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

[...]

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

[...]

Código Procesal Civil

Título Preliminar

Artículo VII. – Juez y Derecho

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

[...]

Artículo 50°.- Deberes

Son deberes de los Jueces en el proceso:

SENTENCIA
CASACIÓN N° 93-2022
LIMA

[...]

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

[...]

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

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

2.4. El derecho al debido proceso comprende también, entre otros derechos, el de motivación de las resoluciones judiciales, previsto en el numeral 5 del artículo 139 de la Carta Fundamental, esto es, obtener una resolución fundada en derecho mediante decisiones en las que los jueces expliciten en forma suficiente las razones de sus fallos, con mención expresa de los elementos fácticos y jurídicos que los determinaron, dispositivo que es concordante con lo preceptuado por el inciso 3 del artículo 122 del Código Procesal Civil⁵ y el

⁵ **Código Procesal Civil**

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

SENTENCIA
CASACIÓN N° 93-2022
LIMA

artículo 12 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial, aprobado por Decreto Supremo N° 017-93-JUS⁶.

2.5. Además, la exigencia de motivación suficiente garantiza que el justiciable pueda comprobar que la solución del caso concreto viene dada por una valoración racional de la fundamentación fáctica de lo actuado y la aplicación de las disposiciones jurídicas pertinentes, y no de una arbitrariedad de los magistrados, por lo que en ese entendido es posible afirmar que una resolución que carezca de motivación suficiente no solo infringe normas legales, sino también principios de nivel constitucional⁷.

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

⁶ **Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial**

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

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

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

SENTENCIA
CASACIÓN N° 93-2022
LIMA

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

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

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

SENTENCIA
CASACIÓN N° 93-2022
LIMA

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

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

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

SENTENCIA
CASACIÓN N° 93-2022
LIMA

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

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

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

SENTENCIA
CASACIÓN N°93-2022
LIMA

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

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

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

SENTENCIA
CASACIÓN N° 93-2022
LIMA

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

Análisis de las causales de naturaleza material

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

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

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

Artículo 75°.- Los gastos de exploración en que se incurra una vez que la concesión se encuentre en la etapa de producción mínima obligatoria, podrán deducirse íntegramente en el ejercicio o amortizarse a partir de ese ejercicio, a razón de un porcentaje anual de acuerdo con la vida probable de la mina establecido al cierre de dichos ejercicios, lo que se determinará en base al volumen de las reservas probadas y probables y la producción mínima de ley.

Los gastos de desarrollo y preparación que permitan la explotación del yacimiento por más de un ejercicio, podrán deducirse íntegramente en el ejercicio en que se incurran o, amortizarse en dicho ejercicio y en los siguientes hasta un máximo de dos adicionales.

El contribuyente deberá optar en cada caso por uno de los sistemas de deducción a que se refieren los párrafos anteriores al cierre del ejercicio en que se efectuaron los gastos, comunicando su elección a la Administración Tributaria al tiempo de presentar la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta, indicando, en su caso, el plazo en que se realizará la amortización y el cálculo realizado.

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

SENTENCIA
CASACIÓN N° 93-2022
LIMA

En caso de agotarse las reservas económicamente explotables, hacerse suelta o declararse caduca la concesión antes de amortizarse totalmente lo invertido en exploración, desarrollo o preparación, el contribuyente podrá optar por amortizar de inmediato el saldo o continuar amortizándolo anualmente hasta extinguir su importe dentro del plazo originalmente establecido.

La opción a que se refiere el presente artículo y artículo anterior, se ejercerá respecto de los gastos de cada ejercicio. Escogido un sistema, éste no podrá ser variado respecto de los gastos del ejercicio”.

(El subrayado es nuestro)

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

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

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

SENTENCIA
CASACIÓN N° 93-2022
LIMA

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

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

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

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

SENTENCIA
CASACIÓN N° 93-2022
LIMA

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

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

(El subrayado es nuestro)

3.5. En este sentido, resulta importante precisar, que el artículo 75 de la Ley General de Minería, conforme se observa en el numeral 3.1 de la presente resolución, no establece un método específico para la amortización de los gastos de desarrollo y preparación, pues únicamente establece la posibilidad- a elección del contribuyente- que la deducción de los gastos de desarrollo y preparación sean deducidos íntegramente o amortizados en el ejercicio en que se incurran hasta un máximo de dos adicionales; por tanto, no resulta razonable asumir que de lo establecido en la Ley General de Minería y su Reglamento, se pueda desprender que la amortización de los gastos de desarrollo y preparación deba ser, indefectiblemente, una amortización lineal, por el contrario, la redacción de la norma permite advertir que al no existir un mandato expreso sobre el procedimiento de amortización, se encuentra la posibilidad del contribuyente de elegir el procedimiento de amortización de los gastos de desarrollo y preparación como una prerrogativa que se desprende del principio de vinculación negativa, es decir, de su facultad de realizar todo aquello que no se encuentre expresamente prohibido por ley.

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

SENTENCIA
CASACIÓN N° 93-2022
LIMA

A mayor abundamiento, se observa el tratamiento contable de los activos intangibles, según la NIC 38⁸, que establece: “El objetivo de esta Norma es prescribir el tratamiento contable de los activos intangibles que no estén contemplados específicamente en otra Norma. Esta Norma requiere que las entidades reconozcan un activo intangible si, y sólo si, se cumplen ciertos criterios. La Norma también especifica cómo determinar el importe en libros de los activos intangibles, y exige revelar información específica sobre estos activos.”⁹ Asimismo, dicha norma detalla, en el apartado correspondiente a los activos intangibles con vidas útiles finitas, lo siguiente:

97 El importe depreciable de un activo intangible con una vida útil finita, se distribuirá sobre una base sistemática a lo largo de su vida útil. La amortización comenzará cuando el activo esté disponible para su utilización, es decir, cuando se encuentre en la ubicación y condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la gerencia. La amortización cesará en la fecha más temprana entre aquella en que el activo se clasifique como mantenido para la venta (o incluido en un grupo de activos para su disposición que se haya clasificado como mantenido para la venta) de acuerdo con la NIIF 5, y la fecha en que se produzca la baja en cuentas del mismo. El método de amortización utilizado reflejará el patrón de consumo esperado, por parte de la entidad, de los beneficios económicos futuros derivados del activo. Si este patrón no pudiera ser determinado de forma fiable, se adoptará el método lineal de amortización. El cargo por amortización de cada período se reconocerá en el resultado del periodo, a menos que otra Norma permita o exija que dicho importe se incluya en el importe en libros de otro activo.

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

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

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

⁹ https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_publ/con_nor_co/vigentes/nic/NIC_38_BV2011.pdf

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

SENTENCIA
CASACIÓN N° 93-2022
LIMA

3.6. En este orden de ideas, se advierte que la referida NIC 38, respecto al período y método de amortización, no refiere en ningún extremo que la forma de contabilización de los activos intangibles deba ser indefectiblemente lineal, por el contrario, establece, respecto al método de amortización, que: “El método de amortización utilizado reflejará el patrón de consumo esperado, por parte de la entidad, de los beneficios económicos futuros derivados del activo. Si este patrón no pudiera ser determinado de forma fiable, se adoptará el método lineal de amortización. El cargo por amortización de cada período se reconocerá en el resultado del período, a menos que otra Norma permita o exija que dicho importe se incluya en el importe en libros de otro activo.”

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

Que de las normas y criterio antes expuestos se concluye que respecto a los gastos de desarrollo que permiten la explotación del yacimiento minero por más de un ejercicio, se ha otorgado un tratamiento tributario especial mediante el artículo 75 de la Ley General de Minería en concordancia con el inciso o) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, toda vez que se permite al titular de la actividad minera, a su opción, deducir tales gastos en el ejercicio en que se incurren o amortizarlos en dicho ejercicio y en los siguientes hasta un máximo de dos adicionales, comunicando al presentar la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio en que se realizaron los gastos, el plazo en que se realizaría la amortización y el cálculo correspondiente, no pudiendo variar (a mecánica adoptada una vez efectuada dicha comunicación, criterio que ha sido recogido por este Tribunal en la Resolución N° 21753-11-2012.

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

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

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

SENTENCIA
CASACIÓN N° 93-2022
LIMA

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

Que a mayor abundamiento, cabe indicar que si bien en el artículo 75 de la Ley General de Minería no se señala expresamente que la aludida amortización de los gastos de desarrollo deba ser lineal o proporcional, en la medida que el procedimiento allí regulado en el caso de la segunda opción - la amortización en el ejercicio en que se incurre en los gastos de desarrollo y en los siguientes hasta un máximo de dos adicionales- arroja un número de años, se concluye que es ese el método optado por la Ley General de Minería. A similar conclusión se arribó en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 12603-8-2011.

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

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

[...]

(El subrayado es nuestro)

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

SENTENCIA
CASACIÓN N° 93-2022
LIMA

legal ni reglamentario. Lo que incluso es acorde al tratamiento contable que sugiere la NIC 38, que señala que el método de amortización es el que determina la gerencia y que en forma residual se entiende que el método a utilizar es el lineal; toda vez que conforme a las precisiones efectuadas en los numerales 3.5 y 3.6 de la presente resolución, los métodos de contabilización de las amortizaciones de activos intangibles, como es el caso de los gastos de desarrollo y preparación que permitan la explotación del yacimiento por más de un ejercicio, no necesariamente deben efectuarse de forma “lineal” y proporcional, como lo estableció el Tribunal Fiscal, y que fue confirmado además por las instancias de mérito; más aún si el propio Tribunal Fiscal afirmó en su Resolución N° 01710-3-2019 que “[...] si bien en el artículo 75 de la Ley General de Minería no se señala expresamente que la aludida amortización de los gastos de desarrollo deba ser lineal o proporcional, [...]”.

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

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

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

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

SENTENCIA
CASACIÓN N° 93-2022
LIMA

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

DECISIÓN:

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

SENTENCIA
CASACIÓN N° 93-2022
LIMA

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

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

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

SENTENCIA
CASACIÓN N° 93-2022
LIMA

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

SS.

BURNEO BERMEJO

BUSTAMANTE ZEGARRA

CABELLO MATAMALA

DELGADO AYBAR

TOVAR BUENDÍA

MVWC/rpg