



FACULTAD DE DERECHO
UNIDAD DE POSGRADO

**LA ELUSIÓN FISCAL EN LOS CONTRATOS DE CESIÓN
DE POSICIÓN CONTRACTUAL DE CESIONES MINERAS**

**PRESENTADA POR
STEPHANIE LAUREN ARTEAGA CRUZ**

**ASESOR
DANIEL IRWIN YACOLCA ESTARES**

TESIS

**PARA OPTAR EL GRADO ACADÉMICO DE MAESTRA EN DERECHO
TRIBUTARIO Y FISCALIDAD INTERNACIONAL**

LIMA – PERÚ

2021



CC BY-NC-ND

Reconocimiento – No comercial – Sin obra derivada

El autor sólo permite que se pueda descargar esta obra y compartirla con otras personas, siempre que se reconozca su autoría, pero no se puede cambiar de ninguna manera ni se puede utilizar comercialmente.

<http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>



POSGRADO DE LA FACULTAD DE DERECHO

**LA ELUSIÓN FISCAL EN LOS CONTRATOS DE CESIÓN DE POSICIÓN
CONTRACTUAL DE CESIONES MINERAS**

TESIS PARA OPTAR EL GRADO ACADÉMICO DE MAESTRA EN
DERECHO TRIBUTARIO Y FISCALIDAD INTERNACIONAL

PRESENTADO POR:

STEPHANIE LAUREN ARTEAGA CRUZ

ASESOR:

DR. DANIEL IRWIN YACOLCA ESTARES

LIMA, PERÚ

2021

Dedicatoria

Para Carmita, por tu carácter y lucha constante; incluso, sin saberlo, me enseñas cada día a ser una mejor persona.

Para Michel, mi compañero de vida y apoyo en cada vicisitud presentada.

Agradecimiento

Es indispensable expresar mi sincera gratitud a mi honorable y notable asesor de tesis Doctor Daniel Yacolca Estares; quien con su vasto conocimiento científico ha orientado el desarrollo de la tesis hacia su mejor conclusión posible. A mis familiares por su apoyo incondicional y paciencia en esta gran aventura.

ÍNDICE

Portada	1
Dedicatoria	2
Agradecimiento	3
Resumen	8
Abstract	9
Introducción	10

CAPITULO I. MARCO TEÓRICO

1.1. Antecedentes de la investigación	14
1.2. Bases teóricas	20
1.2.1. Interpretación jurídica	20
1.2.2. Métodos de interpretación	24
1.2.2.1. Interpretación literal	25
1.2.2.2. Interpretación de la ratio legis o teleológica	26
1.2.2.3. Interpretación sistemática	28
1.2.3 Interpretación conforme a la Constitución	28
1.2.4 Interpretación según los resultados	31
1.2.5 Interpretación en materia tributaria	32
1.2.6 Integración de la ley	35
1.2.7 Problemas en la interpretación	37
- Antinomia	38
- Laguna normativa	39
- Ambigüedad de la norma	41
- Vaguedad de la norma	42
- Redundancia de la norma	44
1.2.8. El tributo	45
1.2.9. La elusión fiscal	48
1.2.9.1. La elusión fiscal en nuestro marco normativo	51
1.2.9.2. Causas de la elusión fiscal y como evitar su configuración	57
1.2.10. La evasión tributaria	59
1.2.11. El fraude a la ley tributaria	61

1.2.12.	La economía de opción	62
1.2.13.	El contrato de concesión minera	63
1.2.14.	El contrato de cesión minera	65
1.2.15.	El contrato de cesión de posición contractual	68
1.3.	Definición de términos básicos	69

CAPITULO II. METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN

2.1.	Diseño de investigación	71
2.2.	Aspectos éticos	72

CAPITULO III. RESULTADOS

3.1.	Interpretación del artículo 74 del Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería, aprobado por Decreto Supremo N° 014-92-EM, y del inciso g) del artículo 44 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF	73
3.1.1.	Interpretación del artículo 74 de la Ley General de Minería	73
3.1.1.1.	Ubicación de la disposición materia de análisis	73
3.1.1.2.	Interpretación literal	74
3.1.1.3.	Interpretación teleológica	79
3.1.1.4.	Interpretación sistemática	82
3.1.1.5.	Interpretación conforme a la Constitución	86
3.1.1.6.	Problemas en la interpretación	89
3.1.1.7.	Conclusión sobre la disposición materia de análisis	97
3.1.2	Interpretación del inciso g) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta	102
3.1.1.1.	Ubicación de la disposición materia de análisis	102
3.1.1.2.	Interpretación literal	103
3.1.1.3.	Interpretación teleológica	107
3.1.1.4.	Interpretación sistemática	110
3.1.1.5.	Interpretación conforme a la Constitución	113
3.1.1.6.	Problemas en la interpretación	116
3.1.1.7.	Conclusión sobre la norma	121
3.2.	El contrato de cesión minera	123

3.2.1. Naturaleza del contrato de cesión minera	123
3.2.2. El pago efectuado por el cesionario al cedente por la celebración del contrato de cesión minera	125
3.2.3. Tratamiento tributario del pago que entrega el cesionario al cedente con motivo de la celebración del contrato de cesión minera	127
3.2.3.1. Como amortización, conforme con el artículo 74 de la Ley General de Minería	127
3.2.3.2. Como gasto, conforme al inciso g) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta	129
3.2.4. Conclusión sobre el tratamiento tributario que corresponde aplicar al supuesto de cesión minera	130
3.3. El contrato de cesión de posición contractual	132
3.3.1. Marco normativo	132
3.3.2. Contrato de cesión minera y de cesión de posición contractual	133
3.3.3. Tratamiento tributario del pago entregado por el cesionario al cedente con motivo del contrato de cesión de posición contractual	134
3.3.3.1. Como gasto, según inciso g) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta	135
3.3.3.2. Como amortización, según el artículo 74 de la Ley General de Minería	136
3.3.4. La propensión a evitar el pago de un impuesto y su explicación económica	138
3.3.5. La elusión fiscal en los supuestos de cesión de posición contractual	141
3.3.6. Tratamiento legal para evitar la elusión fiscal	143
3.3.7. Derecho comparado	150

CAPITULO IV. DISCUSIÓN

Propuestas de solución a la elusión fiscal en las cesiones de posición contractual de cesiones mineras	154
--	-----

CAPITULO V. CONCLUSIONES

Conclusiones arribadas como consecuencia del análisis de la elusión fiscal en los contratos de cesión de posición contractual de cesiones mineras	156
---	-----

CAPITULO VI. RECOMENDACIONES

Para efectos de evitar los supuestos de elusión fiscal con motivo de la celebración del contrato de cesión de posición contractual de cesión minera	162
--	-----

CAPITULO VII. FUENTES DE INFORMACIÓN

7.1. Referencias bibliográficas	164
7.2. Referencias electrónicas	166
7.3. Referencias normativas y jurisprudenciales	171

RESUMEN

La presente investigación consiste en determinar el tratamiento tributario aplicable al pago que efectúa el cesionario al cedente con motivo de la celebración del contrato de cesión minera; partiendo del análisis del artículo 74 de la Ley General de Minería, que establece el tratamiento tributario de la amortización sobre el valor de adquisición de la concesión minera, determinado sobre el tiempo de vida del yacimiento, así como, del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, que permite que el precio pagado por activos intangibles de duración limitada, a opción del contribuyente, pueda ser considerado como gasto y aplicado a los resultados del negocio en un solo ejercicio, o amortizarse proporcionalmente en el plazo de diez (10) años. De la misma manera, se desarrollará el tratamiento tributario que corresponde aplicar a la celebración del contrato de cesión de posición contractual de cesión minera, en el que el cesionario, con motivo de la celebración del contrato de cesión minera, celebra un contrato de cesión de posición contractual con un tercero, que, al igual que en el contrato de cesión minera, cede su derecho de explotación sobre el yacimiento; surgiendo la misma problemática, sobre el tratamiento tributario de la contraprestación que entrega el cesionario al cedente con motivo de la celebración del contrato de cesión de posición contractual de cesión minera, desde el análisis de las antes referidas disposiciones; cuya interpretación y conclusión tendrá por objeto evitar los casos de elusión fiscal.

Palabras claves: Concesión minera, cesión minera, cesión de posición contractual y elusión fiscal.

ABSTRACT

This investigation consists of determining the tax treatment applicable to the payment made by the assignee to the assignor on the occasion of the conclusion of the mining assignment contract; Based on the analysis of article 74 of the General Mining Law, which establishes the tax treatment of the amortization on the acquisition value of the mining concession, determined on the life time of the deposit, as well as, of article 44 of the Law of the Income Tax, which allows the price paid for intangible assets of limited duration, at the option of the taxpayer, to be considered as an expense and applied to the results of the business in a single fiscal year, or to be amortized proportionally within ten (10)) years. In the same way, the tax treatment that corresponds to applying to the conclusion of the contract for the assignment of the mining assignment contractual position will be developed, in which the assignee, on the occasion of the conclusion of the mining assignment contract, enters into a contract for the assignment of contractual position with a third party, which, as in the mining assignment contract, assigns its right to exploit the deposit; arising the same problem, on the tax treatment of the consideration that the assignee delivers to the assignor on the occasion of the conclusion of the contract for the assignment of the contractual position of mining assignment, from the analysis of the aforementioned provisions; The interpretation and conclusion of which will be aimed at avoiding cases of tax avoidance.

Keywords: Mining concession, mining assignment, assignment of contractual position and tax avoidance.

INTRODUCCIÓN

Uno de los principales ingresos que percibe nuestro país proviene del sector minero, ya sea por concepto de impuesto a la renta, regalías mineras, aporte voluntario, impuesto especial a la minería, entre otros. La actividad minera implica el uso de recursos no renovables, por lo que, se hace necesario maximizar sus beneficios para el Estado. Dentro de esta maximización de beneficios, tiene especial relevancia el pago de tributos, los cuales deben efectuarse conforme al ordenamiento legal, sobre todo, cumpliéndose con el propósito para el cual fue creado. Para el profesor Yacolca Estares (2006), la fuente de financiamiento más importante que tiene el Estado son los ingresos tributarios, cuya relevancia está supeditada a reducir en primer orden la evasión tributaria y, en segundo, la contaminación ambiental (p. 5); resultando, que, en este caso, lo que nos ocupa es la eliminación de las formas de elusión y evasión tributaria.

Sin embargo, a pesar de que nuestro país cuenta con una suficiente regulación tributaria que se encuentra en armonía con los diversos hechos económicos que se producen -como parte del desarrollo globalizado- se presenta una alta tasa de elusión fiscal. Entendiéndose por elusión fiscal, a la acción que consiste en evitar o evadir la configuración de un hecho imponible; al respecto, el jurista Amatucci (2011) refiere que “la elusión fiscal se traduce en un ahorro de impuestos, pero caracterizado por la violación indirecta de normas, institutos y procedimientos” (p. 592); en este mismo sentido, el profesor García Novoa (2008) refiere, en torno de la elusión fiscal, que su esencia es que no se produce vulneración directa de norma imperativa alguna, por lo que la misma se contrapone a la evasión fiscal, que no es más que el incumplimiento –naturalmente ilícito– de la obligación de pagar el tributo (p. 15). Así, la esencia de la elusión fiscal sería la búsqueda, a través de instrumentos lícitos, de fórmulas negociales menos onerosas desde el punto de vista fiscal, provocando una evitación o reducción del tributo.

En la actualidad se presentan supuestos en que el adquirente de una concesión minera resuelve cederla mediante la celebración del contrato de cesión minera¹, en donde el cesionario adquiere los derechos y obligaciones que correspondían al concesionario; producto de ello, invoca el inciso g) del artículo 44 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, deduciendo así la compensación que entregó al concesionario como gasto para la determinación del impuesto a la renta, aplicándolo a los resultados de su negocio, en un solo ejercicio, y no amortizándolo en el tiempo de vida de la concesión minera, conforme con el artículo 74 del Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería, al manifestarse un supuesto de interpretación indebida, beneficiándose de esta manera con un menor pago de impuesto a la renta en ese ejercicio y perjudicando al Estado con una menor captación de tributos.

Así, como paradigma de elusión fiscal, una vez llevado a cabo el contrato de cesión minera, tenemos que el nuevo cesionario entrega el derecho a la explotación del mineral a un tercero, a través del contrato civil denominado cesión de posición contractual, aplicando para tal efecto, el citado inciso g) del artículo 44 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, obteniendo este tercero derecho a deducir también como gasto el pago entregado por la cesión, en un solo ejercicio, lo cual incluso puede producirse como operaciones en cadena.

El artículo 74 de la Ley General de Minería, establece que: “El valor de adquisición de las concesiones mineras, se amortizará a partir del ejercicio en que de acuerdo a ley corresponda cumplir con la obligación de producción mínima, en un plazo que el titular de la actividad minera determinará en ese momento, en base a la vida probable del depósito, calculada tomando en cuenta las reservas probadas y probables y la producción mínima obligatoria de acuerdo a ley (...);” mientras que el inciso g) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, establece que no son deducibles para la determinación

¹ La Cesión minera está definida en el artículo 166 del Texto Único de la Ley General de Minería, que señala: “El concesionario podrá entregar su concesión minera, de beneficio, labor general o transporte minero a tercero, percibiendo una compensación”.

de la renta imponible de tercera categoría: “La amortización de llaves, marcas, patentes, procedimientos de fabricación, juanillos y otros activos intangibles similares. Sin embargo, el precio pagado por activos intangibles de duración limitada, a opción del contribuyente, podrá ser considerado como gasto y aplicado a los resultados del negocio en un solo ejercicio o amortizarse proporcionalmente en el plazo de diez (10) años (...);” con lo cual, preliminarmente, resulta que esta última regulación es más beneficiosa, desde el aspecto fiscal para el contribuyente, pues la concesión minera constituye un intangible de duración limitada y, por ende, el precio pagado al cedente por concepto de la celebración del contrato de cesión minera que implica el derecho a explotar la concesión minera podrá deducirlo como gasto en un solo ejercicio; pero, al aplicar esta disposición en los casos de la cesión de posición contractual de cesiones mineras nos lleva a sugerir que en un período de 10 años se podrían efectuar hasta diez contratos de cesión de posición contractual de cesiones mineras y, en consecuencia, se deducirá este pago todos los años por diferentes agentes, lo cual evidentemente no se sujeta a la naturaleza de la explotación de los recursos minerales ni tampoco a la finalidad de la deducción de gastos.

Por otro lado, la aplicación del artículo 74 del Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería podría dar como resultado que el valor de adquisición de las concesiones mineras se amortice a partir del ejercicio en que de acuerdo a ley corresponda cumplir con la obligación de producción mínima, en base a la vida probable del depósito calculado, tomando en cuenta las reservas probadas y probables y la producción mínima obligatoria; este tratamiento permite amortizar la compensación que entregue el cesionario al cedente, tanto en el contrato de cesión minera como en el de cesión de posición contractual, sobre el tiempo de vida del yacimiento minero, evitándose de esta manera, que se deduzca como gasto en un solo ejercicio; permitiendo que se amortice el pago entre el número de años que vayan quedando de la concesión minera o del contrato efectuado, en tanto aun existan recursos que explotar.

Sin embargo, esta última disposición, al referirse al supuesto de adquisición de concesión minera, contiene un posible supuesto de interpretación indebida, como consecuencia de la posible imprecisión o vaguedad de su contenido. Así resulta válido preguntarse si: ¿el artículo 74 del Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería solo resulta aplicable en el supuesto adquisición de la concesión minera que se realiza entre el Estado y un particular?, ¿se puede aplicar a los supuestos de cesión minera y, por ende, de cesión de posición contractual? o ¿ninguna de las referidas normas resulta aplicables a los supuestos de cesión minera o de cesión de posición contractual? De ello, tendríamos hasta tres supuestos de solución al problema que implica el tratamiento tributario del pago que efectúa el cesionario al cedente con motivo de la celebración del contrato de cesión minera, donde los contribuyentes, evidentemente, buscarán aplicar utilitariamente la que más réditos o menor gasto fiscal le genere, haciendo un posible uso indiscriminado y elusorio de la referida figura contractual.

En cuanto a la estructura de la presente tesis, cabe precisar que está compuesta por siete capítulos, tematizados de la siguiente manera: capítulo I, Marco Teórico; capítulo II, Metodología de la Investigación; capítulo III, Resultados; capítulo IV, Discusión; capítulo V, Conclusión; capítulo VI, Recomendaciones; y capítulo VII, Fuentes de Información; los cuales contienen los fundamentos y razonamientos metodológicos que sostienen la materia objeto de tesis.

CAPITULO I. MARCO TEÓRICO

1.1. Antecedentes de la investigación

En relación directa al tema investigado, no se ha encontrado ningún antecedente directo a nivel de tesis; sin embargo, se ha podido identificar la Casación N° 3706-2016 emitida por la Tercera Sala Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República, sus antecedentes judiciales y la Resolución del Tribunal Fiscal N° 03248-5-2010, referidas a la materia de análisis. Así como, algunos trabajos académicos de investigación indirectamente relacionados a esta. Encontrándose los siguientes:

a) Tesis

Universidad de Lima

Título: “Problemática frente a la amortización del costo de adquisición de la concesión minera”

Año: 2019

Autora: Zhindy Analí Córdova Goicochea

Resultados: Concluye que el método de amortización del costo de adquisición de la concesión minera más idóneo es el de unidades de producción, en vista que en este se evalúa la fase productiva en base a las reservas probadas y probables, permitiendo la amortización del yacimiento minera en menor tiempo. De esta manera, el titular de la actividad minera tendría la posibilidad de recuperar su inversión en un plazo más corto.

Universidad San Martín de Porres

Título: “La Evasión Tributaria y su Incidencia en la Recaudación Fiscal en el Perú y Latinoamérica”

Año: 2014

Autora: Esperanza Quintanilla de la Cruz, para obtener el Grado Académico de Doctor en Contabilidad y Finanzas

Resultados: La tesis refiere sobre la incidencia que tiene la evasión tributaria en la recaudación fiscal en el Perú y Latinoamérica, en tanto los

contribuyentes se valen de artificios vedados para evitar cumplir con sus obligaciones tributarias, no declarando todos sus ingresos, ocultando documentos o bienes; o muchas veces no figurando como contribuyentes, lo cual ocasiona un gran perjuicio para el país.

Universidad Católica de Santa María

Título: “Trascendencia de la Elusión Tributaria y su Incidencia en la Recaudación Tributaria de las Empresas de Arequipa, 2013”

Año: 2014

Autora: Gloria Virginia Rosas Lima, para obtener el Grado Académico de Magister en Derecho Empresarial.

Resultados: En esta tesis se hace un análisis en torno a las figuras de la evasión y elusión tributaria, dentro de esta última, del fraude a la ley tributaria, así como, de la economía de opción, de las infracciones tributarias referidas a la defraudación tributaria, y de las figuras de fusión y escisión comercial; luego de ello, se recaba e interpreta la información de las empresas situadas en Arequipa durante los meses de enero a diciembre de 2012, para concluir que las formas que utilizan las empresas de Arequipa para la elusión tributaria es a través de la simulación parcial o total en el uso de contratos y también mediante el abuso de formas.

b) Doctrina nacional

Título: “La Elusión, el Fraude a la Ley Tributaria y el Segundo Párrafo de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario”

Autor: Jorge Bravo Cucci, 2019

Temática: En este artículo se desarrolla lo concerniente a la elusión tributaria, el fraude a la ley tributaria y sobre la existencia de una norma antifraude a la ley tributaria; para concluir que no es necesaria la existencia de una norma general antifraude para facultar a la Administración Tributaria a combatir el fraude a la ley tributaria, en tanto que si calificar un hecho imponible es interpretarlo, o lo que es lo

mismo, determinar su verdadera naturaleza, para ello el Administrador Tributario no requiere de una facultad especial. Agrega que, si bien es cierto, la Administración Tributaria debe actuar con arreglo a ley, pero también en sus actuaciones se encuentra obligada a descubrir la verdad material en desmedro de la verdad formal. Resulta, que el límite para la calificación es la propia consistencia del hecho imponible y los parámetros rigurosos de la hipótesis de incidencia con prescindencia de la valoración subjetiva que habrá tenido el contribuyente al momento de realizarlo.

Título: “Tres aspectos relevantes de la tributación minera: regulación tributaria de los contratos mineros, incidencia tributaria en las distintas fases de un proyecto minero y la actividad minera como generadora de recursos públicos”.

Autor: Entrevista al Doctor Fernando Zuzunaga del Pino por Héctor A. Campos García, Ximena Calderún R., y Doris Valdez Paredes, 2009.

Conclusión: Esta entrevista contiene tres temas: 1) regulación tributaria de los contratos mineros vinculados con concesiones mineras; 2) tratamiento en materia de impuesto a la renta de los proyectos mineros en las distintas fases de la actividad minera; 3) actividad minera como generadora de recursos públicos. Respecto del contrato cesión minera refiere que constituye una posibilidad de explorar y explotar la concesión por un tiempo determinado a cambio también de una contraprestación, pero el cedente se mantiene como “titular minero”; señalando que el concesionario de la concesión minera como de la actividad minera, tiene las dos calidades, mientras que el cesionario solamente tiene la titularidad para hacer la actividad minera, pero no tiene la titularidad de la concesión minera. Para efectos tributarios refiere que en el caso del cedente, la contraprestación constituye renta de tercera categoría por el artículo 28 de la Ley y se reconoce según el principio del devengado y, para efectos del impuesto general a las ventas, al constituir una actividad el entregar en uso a

cambio de una contraprestación por un período determinado, un bien calificado como inmueble en favor del cesionario, esto no sería otra cosa que un prestación que califica como servicio gravada con el referido impuesto.

c) Resolución Administrativa

Resolución: Resolución del Tribunal Fiscal N° 03248-5-2010

Fecha: 26 de marzo de 2010

Conclusión: Se concluye que el tratamiento tributario para efectos de la realización de la cesión de posición contractual de las cesiones mineras es el contenido en el inciso g) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, esto es, se podrá amortizar el pago efectuado por concepto de la celebración del contrato de cesión de posición contractual, en un solo ejercicio o en el tiempo de vida de la concesión, para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta.

d) Resoluciones jurisdiccionales

(Expediente N.° 5896-2010)

Resolución: Décimo Noveno Juzgado Contencioso Administrativo, con Subespecialidad en Materia Tributaria y Aduanera de la Corte Superior de Justicia de Lima

Fecha: 30 de setiembre de 2014

Decisión: Resolvió declarar infundada la demanda interpuesta por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria; señalando como argumentos, que teniendo en cuenta la naturaleza del contrato de cesión minera y conforme a las normas del Impuesto a la Renta, la cesión de derecho constituye un intangible de duración limitada debido a que este tiene carácter inmaterial que otorga al cesionario la condición de titular de la actividad minera, entendida esta como el derecho a realizar las actividades de la industria minera (cateo, prospección, exploración, explotación, labora general, beneficio, comercialización y transporte minero), recogidas en el artículo VI del Título Preliminar del TUO de la Ley General de Minería;

por lo que, el pago que realiza el cedente al cesionario en virtud del contrato de cesión minera puede ser utilizado como gasto deducible del Impuesto a la Renta, conforme al inciso g) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Resolución: Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros

Fecha: 23 de noviembre de 2015

Decisión: Revoca la sentencia apelada que declaró infundada la demanda y, reformándola, la declaró fundada, en consecuencia nula en parte la Resolución del Tribunal Fiscal N° 03248-5-2010, referido al reparo por gasto por amortización indebida de concesiones; señalando como argumentos, que cuando el artículo 74 de la Ley General de Minería se refiere al valor de adquisición de la concesión minera hace mención de manera expresa no solo al precio pagado para su adquisición, sino a los gastos del petitorio para lo cual hace la precisión de 'según el caso', lo que lleva a concluir que la amortización de la que refiere la norma no solo incluye lo pagado por la adquisición directa del Estado de la concesión minera (petitorio) sino también incluye el monto pagado por la adquisición de la concesión, sin que sea relevante la forma contractual por la que se haya obtenido. Precisa, que el referido artículo 74 señala que los titulares de la actividad minera se encuentran obligados a amortizar el precio que hubieran pagado por la adquisición de la concesión y no diferencia si deben hacerlo en la modalidad de concesionario o cesionario; concluye que el contribuyente se encontraba obligado a amortizar el precio que hubiera pagado por la adquisición de la concesión, de acuerdo a lo establecido en el artículo 74 de la Ley General de Minería; por lo que debía amortizarse a partir del ejercicio en que de acuerdo a ley corresponda cumplir con la obligación de producción mínima y en un plazo fijado en función a la vida probable de la mina, y no aplicarse como gasto íntegramente a los resultados del ejercicio.

Resolución: Tercera Sala Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República

Fecha: 27 de setiembre de 2017 (Casación N.º 3706-2016)

Decisión: declara infundado el recurso de casación formulado contra la sentencia de vista de fecha 23 de noviembre de 2015; señalando como argumentos, que en el supuesto de adquisición de concesiones mineras por cesión de posición contractual, corresponderá aplicar el régimen tributario que se encuentra regulado en el Capítulo III del Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería, en cuyo artículo 74, se establece que el valor de adquisición de las concesiones mineras se amortizará a partir del ejercicio en que de acuerdo a ley corresponda cumplir con la obligación de producción mínima, en el plazo que el titular de la actividad minera –pudiendo ser tanto el concesionario como el cesionario, en los supuestos de cesión de posición contractual– determine 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.

Voto en minoría: Los Señores Magistrados Supremos Vinatea Medina y Bustamante Zegarra emitieron su voto en discordia (minoría) de la Casación N.º 3706-2016; expusieron que no es posible aplicar el artículo 74 de la Ley General de Minería, que regula un supuesto de adquisición de una concesión minera, pues mediante los contratos de cesión de posición contractual celebrados, únicamente se adquirieron derechos y obligaciones de un titular de la actividad minera; consecuentemente, concluye que corresponde aplicar el artículo 44 inciso g) de la Ley del Impuesto a la Renta, pues estamos ante un supuesto de adquisición de intangible de duración limitada.

1.2. Bases teóricas

1.2.1. Interpretación jurídica

Existen muchos textos normativos que resultan oscuros, confusos, vagos, o que incluso pueden presentar cierta omisión en torno de la regulación de cierta situación acaecida (vacío); donde el legislador, magistrado o ciudadano, con su sola lectura, no logra conocer sus efectos y, por ende, no podrán aplicarlo o lo hacen indebidamente a su situación de hecho, o para los fines que su cargo requiera; haciéndose necesario que cada uno de estos agentes emplee no solo el texto de la disposición, sino determinadas acciones o métodos dirigidos a entender su significado, ya sea, desde el aspecto gramatical o del análisis del ordenamiento normativo en general, para finalmente, aplicarla o de ser el caso exigir su cumplimiento, produciéndose así la acción de interpretación jurídica.

Como punto inicial, en referencia a la interpretación de las normas jurídicas, tenemos que el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española (2014) refiere sobre el término “interpretación” que es la “acción y efecto de interpretar; y por su parte, sobre el término “interpretar” lo define como: “explicar o declarar el sentido de algo, y principalmente, de un texto”; con lo cual podemos arribar, desde su solo significado, que la interpretación consiste en la acción de encontrar el sentido de algo, para luego ser explicado o declarado; en referencia a la interpretación sobre el texto, consiste en recurrir a las palabras y signos que contiene, así como, del panorama contextual que gira en torno a esta y, a partir de ese momento, encontrar su significado correcto, dándose solución al problema a resolver.

Es preciso agregar, que en la acción de interpretación sobre un texto legal o llamada interpretación jurídica (sobre lenguaje jurídico) podemos encontrar que no solo está dirigida a encontrar el sentido de algo, sino a declarar el sentido de una disposición, para lo cual se podrá recurrir a las palabras, signos lingüísticos, contexto, finalidad, antecedentes históricos, autor y finalmente el aspecto subjetivo del intérprete –atendiendo a la complejidad del texto o defecto en la

disposición—, interactuando uno sobre otro (de ser el caso), para finalmente obtener una norma aplicable a un caso en concreto o a un sentido abstracto.

La interpretación jurídica para numerosos doctrinarios puede ser entendido desde un aspecto restringido o amplio; el primero está basado en el principio *In claris non fit interpretatio* a través del cual solo es necesario la interpretación ante la oscuridad del texto normativo, mientras el segundo, está referido a que la interpretación siempre es necesaria, desde la simple lectura y su significado gramatical; por mi parte, puedo señalar, que la interpretación al resultar un proceso cognitivo dirigido a conocer el sentido o significado del enunciado normativo, implica, en todos los casos, el proceso de interpretación en el agente, ya sea desde la sola mención del significado de las palabras o del análisis dirigido a su razón de ser, su comparación, ubicación, análisis histórico y demás factores necesarios para otorgar el mejor sentido a la disposición, o ya sea la más justa posible.

Como acción, la interpretación jurídica está dirigida a conocer el sentido de una disposición y sus efectos; sin embargo, su concepción es mucho más compleja, pues no solo está avocada al solo razonamiento efectuado por el intérprete, sino que requiere de diversas herramientas o métodos que sustenten este razonamiento, lo cual posteriormente conllevará a la norma aplicada; o en los términos de Iturralde (2014) a la proposición jurídica como resultado de la interpretación (p. 32).

En base a lo expuesto, se puede afirmar que la interpretación jurídica consiste en la acción cognitiva (proceso de conocimiento), siempre presente y necesaria ante todo texto, destinada a determinar su mejor sentido y alcance, atendiendo al significado de sus palabras (gramática), antecedentes normativos e intención del legislador (histórica), razón de ser (ratio), sistema jurídico (sistemático), a efectos de obtener la solución más justa del caso jurídico que se trate, sin que se vulnere los principios jurídicos ni el propio contenido de la disposición.

Sobre la interpretación jurídica, como operación lógico mental destinada a encontrar el sentido de la disposición, podemos encontrar diversas opiniones, entre las cuales tenemos a las siguientes:

La interpretación jurídica consiste en la interpretación de textos, bien sea la actividad de descubrir o decidir el significado de algún documento o texto jurídico, o bien el resultado o producto de esa actividad, es decir, el significado al que se llega a través de aquella actividad. Refiere que, en un concepto amplio de interpretación jurídica, se habla de “interpretación” para referirse a cualquier atribución de significado a una formulación normativa, con independencia de que existan dudas o controversias. En este sentido, cualquier texto requiere siempre interpretación. Agrega, que se puede asumir, pues, que toda interpretación del Derecho empieza con un texto normativo, es decir, una formulación lingüística escrita que expresa una o varias normas. Ello es cierto incluso en relación con las normas consuetudinarias, ya que, aunque consideren que estas son conductas, no cabe duda que en última son susceptibles de ser expresadas lingüísticamente (Moreso y Vilasajona, 2004, p. 148-149)

La interpretación tiene por objeto no “normas” sino textos o documentos normativos. En otros términos, se interpretan (no exactamente normas, sino más bien) formulaciones de normas, enunciados que expresan normas: disposiciones, como se suele decir. [...] Con el vocablo interpretación nos referimos algunas veces a la atribución de significado a un texto normativo –En texto T tiene el significado S–, otras veces a la calificación jurídica de un caso concreto –El acto x constituye homicidio–, calificación que da luego fundamento a la solución (o la propuesta de solución) de una controversia específica. Se debe distinguir entre: i) la interpretación en abstracto (orientada a los textos), que consiste en identificar el contenido de sentido –es decir, el contenido normativo (la norma o, más a menudo, las normas)– expresado por, y/o lógicamente implícito en, un texto normativo (una fuente de derecho) sin referencia a ningún caso concreto; y ii) la interpretación en concreto (orientada a los hechos), que consiste en subsumir un caso concreto en el campo de aplicación de una norma previamente identificada en abstracto (Guastini, 2014, p. 26-33).

A partir de lo expuesto, resulta válido afirmar que antes de la acción de interpretación, se presenta una problemática en el agente, como síntoma de la falta o insuficiente claridad en el texto o, como consecuencia de otorgarle significado a las palabras, que puede estar más allá incluso de su propia

capacidad de comprensión; el cual deberá decidir la mejor aplicación de esa disposición, sea a un caso en concreto, o en sentido abstracto, pero para tal efecto primero deberá conocer cuál es su objeto, que regula, qué contiene, cuál es su finalidad o finalidades –pues una disposición puede contener varias normas a su vez– y luego de todo ello, decidirá atribuirle un significado al enunciado normativo, incluido el proceso analítico-comprensivo efectuado previamente.

Este proceso cognitivo-analítico está acompañado no solo del aspecto subjetivo del agente (conocimientos, máximas de la experiencia, predisposición, aspecto axiológico), sino también de diversos factores objetivos (antecedentes normativos, normas vigentes relacionadas con la materia a interpretar, jurisprudencia, doctrina, la exposición de motivos); que finalmente permitirá conocer el objeto de la disposición y, por ende, la intención que tuvo el legislador o creador de la norma (normas infralegales) al redactar la disposición; en cuyo momento recién podrá atribuirse el significado de un determinado enunciado y sus efectos sobre los derechos de la colectividad. La utilización de estos factores, para efectos de arribar al sentido de la disposición, no debe arribar a un sentido distinto a las propias palabras empleadas en el texto, o como señalaría el profesor Wrobley (2018) “en la interpretación legal no hay adaptabilidad ni creatividad, pues esta no debería cambiar el derecho, y su alcance es oportuno al de actividad legislativa” (p. 71). Pues de ser así, el intérprete se apartaría de su objeto conduciéndose a aplicar la disposición de forma ilegal, confusa e impropia, por ello la afirmación que la interpretación no debe ir más allá de la regla escrita, constituyendo este factor (letra de la ley) un límite a la acción y resultado de la interpretación, conjuntamente con la contextualidad y los principios jurídicos.

Como es de verse, la interpretación normativa consiste en desentrañar el significado del texto normativo, dirigido a conocer su alcance y efectos; cuya acción no solo parte de un análisis lingüístico (letra de la ley), sino que, con motivo de la falta de claridad, oscuridad, ambigüedad, vaguedad, o si por cualquier otro motivo resultara discutible su aplicación, el intérprete podrá

utilizar diversas herramientas y métodos que permitan arribar a la obtención de la norma o normas a partir del contenido de la disposición; presentándose una posible trilogía en el procedimiento de interpretación: disposición-interpretación-norma.

1.2.2. Métodos de interpretación

Los métodos de interpretación permiten arribar al sentido de la disposición, conociendo su plano lingüístico (palabras), creador de la disposición (legislador-auténtica), su objeto (finalidad), contexto histórico, entre otros factores, que permitirán desentrañar la finalidad de la norma y sus efectos sobre los derechos y obligaciones de los ciudadanos. A nivel jurisdiccional o doctrinal no se ha definido una jerarquía o subordinación en su aplicación, por el contrario, se ha afirmado que su aplicación debe circunscribirse a un ánimo de coordinación y complementariedad entre estos, iniciándose por el método literal que recoge el texto utilizado y su significado, y de ser necesario, atendiendo a su complejidad, se podrá utilizar los demás métodos aceptados por el Derecho.

El Tribunal Constitucional, al referirse a los métodos de interpretación, expuso, en la sentencia recaída en el Expediente N.º 03088-2009-PA/TC, que sólo a través de la interpretación se podrá aspirar, con la mayor expectativa de éxito, a encontrar la más definida voluntad de la norma jurídica o del mandato judicial para la solución del caso concreto, a efectos de optimizar el valor justicia. Para el cumplimiento de esta noble finalidad, expuso que, teniendo como base la identidad estructural entre una norma jurídica (que contiene un mandato preceptivo compuesto de supuesto de hecho y consecuencia) y un mandato judicial (que contiene una regla de comportamiento - obligación de dar, hacer o no hacer), establece la ineludible obligación del operador judicial, juez o sala superior encargado de ejecutar lo resuelto en el proceso judicial, de valerse de los siguientes métodos de interpretación jurídica: el literal, el histórico y el finalista (ratio mandato), a efectos de evitar incurrir en futuras vulneraciones del derecho a que se respete una resolución que ha adquirido la calidad de cosa juzgada.

En ese contexto, se puede arribar a que el intérprete ante la existencia de problemas en el lenguaje escrito que dificulten su comprensión puede utilizar los métodos de interpretación, para efectos de obtener el alcance de la disposición sin restringir o ampliar su sentido o, de ser el caso, para determinar cuál es la norma que regula el caso puesto a su conocimiento o decisión.

Por lo tanto, se procederá a desarrollar los métodos de interpretación atendiendo a su plano lingüístico (literal), al sentido o finalidad de la disposición (ratio legis) y al ordenamiento en su conjunto (sistemático); los cuales han sido aceptados por la doctrina nacional e internacional y por el propio Tribunal Constitucional peruano.

1.2.2.1. Interpretación literal

Este método de interpretación es el origen de la entrada de la interpretación, pues previamente a que el agente efectúe razonamiento o proceso lógico mental sobre el sentido o finalidad de la disposición, primero recurrirá al significado de las palabras empleadas, a los signos lingüísticos utilizados e incluso al orden en que se encuentran cada una de las palabras, sin que de ninguna manera se recurra a otro factor ajeno a su propio significado y, de ello, como primer paso, encontrará un posible significado o sentido de la disposición.

El no apartamiento del propio texto de la disposición se condice con lo que manifiesta Iturralde Sesma (2014) al exponer que “por el principio de composicionalidad, el significado de todo enunciado está completamente determinado por el significado de las palabras que lo componen y por las reglas sintácticas” (p. 38); pues de no ser así, y emplearse otros factores, ya no se trataría del método literal, sino de uno diferente, en tanto precisamente este método solo recoge las palabras y su significado.

El método literal busca que quiere decir el enunciado normativo mediante el uso de las reglas de la lingüística, desde el lenguaje común o vulgar de las palabras empleadas salvo, claro está, que en la misma disposición establezca un significado jurídico (como por ejemplo un glosario de términos) distinto al

común. Básicamente, este método de interpretación utiliza el significado de las palabras y su ubicación en el texto, atendiendo a las reglas de la gramática y del diccionario.

Sobre la interpretación literal, como método de interpretación normativo, a partir del uso de las reglas lingüísticas, el profesor Rubio Correa (2012) ha señalado que: “consiste en averiguar lo que la norma denota mediante el uso de las reglas lingüísticas propias al entendimiento común del lenguaje escrito en el que se halla producida la norma, salvo que los términos utilizados tengan algún significado jurídico específico y distinto del común, en cuyo caso habrá que averiguar cuál de los dos significados está utilizando la norma [...] trabaja con la gramática y el diccionario” (p. 238); por su parte, Héctor Villegas (2002) refiere que: “Este método se limita a declarar el alcance manifiesto e indubitable que surge de las palabras empleadas en la ley sin restringir ni ampliar su alcance. Cada palabra legislativa es analizada de acuerdo a la gramática, la etimología, la sinonimia y todo otro método de estudio del lenguaje” (p. 245).

1.2.2.2. Interpretación de la ratio legis o teleológica

Bajo este método interpretativo, el intérprete, una vez conocido el texto de la ley, recurrirá a analizar la razón de ser de la misma, esto es, la finalidad con la que fue creada y su objeto de aplicación, analizando su marco contextual: Código Civil, Código Tributario, Ley General de Aduanas, entre otros, e incluso, de ser el caso, el título y capítulo al que corresponde la disposición a interpretar y, con ello, así como, de las disposiciones afines, se podrá arribar al fin de la misma. Cabe resaltar, que en este método influye de forma preponderante el aspecto interno del intérprete, en tanto será el que determine para que fue creada o que busca proteger, lo cual se obtendrá del texto mismo de la ley, sin que analice la intención del legislador, o el fin perseguido de este último, intensificándose así los valores y conceptos normativos que tenga el intérprete.

Este método de interpretación al igual que el método literal solo se sujeta al texto de la disposición, sin que se utilice una disposición distinta a la que es

materia de análisis, pero su diferencia radica en que el análisis consiste en el proceso cognitivo que efectúa el agente al extraer el que cree que es el sentido u objeto de la disposición, efectuando, un razonamiento más allá de la simple literalidad de la disposición, considerando su ubicación en el documento legislativo (cuerpo normativo).

Sobre la interpretación lógico o de la ratio legis, como método de interpretación normativa, a partir de la razón de ser de la disposición, Villegas (2002) ha señalado que: “El método lógico pretende resolver cuál es el espíritu de la norma o su ratio legis. La base de interpretación es que la ley forma parte de un conjunto armónico, por lo cual no puede ser analizada por sí sola, sino relacionada con las disposiciones que forman toda la legislación de un país (p. 245); de la misma manera, Huamaní (2011) señaló que “Se analiza el texto de la norma pretendiendo extraer su finalidad (el fin de la ley, el fin que persigue la norma). Las normas jurídicas y, por tanto, también las tributarias son normas deontológicas, esto es, normas determinadas por una causa final, motivo este por el que es muy importante investigar el fin de las mismas [...]” (p. 141). Bajo tal esquema doctrinal, se puede afirmar que este método de interpretación busca analizar el texto de la norma a partir de su finalidad. La base de este método de interpretación es que la ley forma parte de un conjunto armónico, por lo cual no puede ser analizada por sí sola, sino relacionada con las disposiciones que forman toda la legislación de un país.

En materia tributaria, con el objeto de efectuar el método de la ratio legis, el agente no solo deberá analizar el sentido o finalidad de la obligación tributaria materia de análisis, sino también la ubicación que ocupa en el ordenamiento tributario, esto es si pertenece al Código Tributario, Ley del Impuesto General a las Ventas, Ley del Impuesto a la Renta, Ley de Tributación Municipal entre otros, así como, el título y capítulo que lo contiene, lo cual finalmente llevará al interprete a concluir por la solución al caso puesto a discusión o sometido a su solo análisis.

1.2.2.3. Interpretación sistemática

Este método interpretativo consiste en recurrir al ordenamiento en su conjunto para entender el significado y sentido del texto normativo, al resultar insuficiente el solo significado de las palabras. Puede ser entendido desde dos perspectivas; la primera, atendiendo a la búsqueda de las demás normas que se encuentran en relación con su objeto o finalidad (por comparación). La segunda, aplicada tomando en cuenta las disposiciones que se encuentran en su propio grupo normativo o estructura jurídica a la cual corresponda, e incluso atendiendo al capítulo o título al cual pertenezca (por ubicación de la norma), y a partir del análisis en conjunto de todas estas, o de la propia ubicación en que se encuentre, se arribe a atribuirle un sentido o significado y su posterior aplicación al caso en concreto.

Sobre la interpretación sistemática, como método de interpretación normativa, a partir de la búsqueda de las demás disposiciones para comprender su sentido y alcance, Torres (2015) expuso: “En el ordenamiento, cada norma está dispuesta de tal manera que la una se apoya en otra u otras y, a su vez, sirve de apoyo a otras; o, lo que es lo mismo, las normas que integran el ordenamiento son partes conectadas que se apoyan mutuamente, de suerte que las unas se explican por medio de las otras [...]” (p. 628). Bajo el esquema doctrinal expuesto, tenemos que este método de interpretación busca analizar su significado por medio del empleo de otras leyes (por comparación con otras normas); y a partir de ese momento, entrelazar o conectar unas con otras, en tanto integra la unidad del ordenamiento, resultando partes conectadas, el análisis girará sobre todas estas, más aún si están vinculadas con la disposición que ha de ser interpretada. Sin olvidar, la utilización del método sistemático por ubicación de la norma, atendiendo al conjunto o subconjunto al que pertenece.

1.2.3. Interpretación conforme a la Constitución

En torno de la interpretación conforme a la Constitución se puede afirmar que el sistema jurídico nacional se sujeta en una esquemmatización, cuya cúspide contiene a la Constitución, seguida de los tratados, la ley, los decretos supremos, entre otros, cuyos escaños inferiores deben sujetarse al contenido

regulado en los superiores; en ese sentido, al encontrarse en la cima la Constitución, todas las disposiciones inferiores deben sujetarse a su contenido. En esta línea argumentativa, Valladolid (2007) refiere que “La Constitución es norma jurídica, y a la vez, por su carácter fundamental tiene la condición de ser la base del resto del ordenamiento jurídico. Esto se expresa en cuanto la Constitución le otorga unidad al ordenamiento jurídico mediante su jerarquización tanto institucional como normativo” (p. 76).

En ese entendido, cuando nos referimos a la interpretación conforme a la Constitución, se entiende que el intérprete deberá entender el sentido de la disposición legal o infralegal en armonía con el texto constitucional e, incluso, de encontrarse ante consecuencias jurídicas distintas unas de otras, a partir de una sola disposición, su interpretación debe girar en torno al derecho protegido a nivel constitucional y alejarse de la interpretación que se aparte del contenido de la Constitución; de ser el caso, en que se trate de un intérprete que ejerce función jurisdiccional deberá aplicar el control difuso otorgándole preferencia al texto constitucional.

Este principio de supremacía constitucional se encuentra recogido en el artículo 51 de nuestra Constitución Política, el cual establece: “La Constitución prevalece sobre toda norma legal; la ley, sobre las normas de inferior jerarquía, y así sucesivamente. La publicidad es esencial para la vigencia de toda norma del Estado”; entendiéndose así, que la Constitución constituye la norma suprema y las leyes o disposiciones infralegales deben sujetarse e interpretarse conforme a su texto. De la misma manera, ha sido recogido por numerosos doctrinarios, entre los que destacan Kelsen (1982, p. 277) el cual afirma que una ley solo puede ser válida si se funda en la Constitución; con lo cual se secunda la supremacía de la Constitución sobre las demás normas existentes en el ordenamiento. De la misma manera, Hesse (2012) señala que “en función de esta unidad (unidad del ordenamiento jurídico), las leyes emanadas bajo la vigencia de la ley fundamental deben ser interpretadas en consonancia con la Constitución” (p.72).

Sobre la interpretación conforme a la Constitución, desde la consonancia del contenido normativo con la Constitución, a nivel doctrinal el profesor Quiroga (1985) nos comenta que: “[...] el principio de interpretación con arreglo a la Constitución está únicamente condicionada a la hora de interpretar leyes ordinarias a la observancia del orden y valores de la Constitución. El principio encuentra su raíz sobre todo en el principio de la unidad del ordenamiento jurídico: por medio de esta unidad, las leyes [...] han de aplicarse en consonancia con ésta [...]” (p. 340). Por su parte, Villegas (2002) refiere que “La Constitución exige no solo que no se cree legislación contraria a sus disposiciones, sino que la aplicación de tal legislación se realice en armonía con ella misma [...] El carácter normativo de la Constitución determina que todo el ordenamiento deba interpretarse tomando en cuenta, y en lo posible haciéndolo compatible, con los preceptos constitucionales” (p. 76).

De lo expuesto se puede inferir entonces que la interpretación conforme a la Constitución implica que el sentido, alcance y aplicación de las disposiciones infraconstitucionales deben encontrarse en consonancia con los principios, derechos y facultades contenidos en la Constitución. La interpretación de las disposiciones debe partir de la Constitución como parámetro y límite interpretativo, resultando el contexto necesario para la aplicación de las disposiciones legales e infralegales.

En materia tributaria puede señalarse que la interpretación conforme a la Constitución implicará que el intérprete analice y arribe al sentido de la disposición tributaria desde una perspectiva constitucional, aplicando los principios tributarios-constitucionales desarrollado en la Constitución, así como, los demás derechos inherentes a la persona contenidos en esta última; pues una interpretación en el sentido de determinar un tributo, pero que evidentemente resulta confiscatorio, desigual, ilegal o contrario a los derechos fundamentales implicaría una interpretación abiertamente contraria a la Constitución y, por ende, su aplicación resultaría inexigible.

1.2.4. Interpretación según los resultados

El intérprete como consecuencia del análisis que efectúa sobre el texto que implica su problemática (abstracto o concreto) puede concluir que presenta problemas en su comprensión; ante ello, efectuará el proceso lógico que deberá arribar al sentido de la disposición. Sin embargo, esta conclusión puede conducir a abarcar un alcance amplio o restringido, claro está, sin que ello implique ir más allá de su propio texto. Este alcance se produce por el propio significado de las palabras utilizadas en el texto, las cuales pueden aplicarse hasta un límite o puede extenderse su significado a otros supuestos que puedan derivar del mismo significado de las palabras; esta elección dependerá del intérprete el cual posiblemente deba utilizar otros factores distintos al solo significado de las palabras.

Sobre la interpretación según los resultados, tenemos que esta contiene a la interpretación extensiva y restrictiva, de lo cual a nivel doctrinal el jurista tributario Villegas (2002) ha explicitado que “la interpretación lógica puede ser extensiva si se da a la norma un sentido más amplio del que surge de sus palabras. Se entiende en este caso que el legislador ha querido decir más de lo que dice la ley; puede ser también restrictiva cuando se da a la norma un sentido menos amplio del que fluye de sus propios términos [...]” (p. 246); por su parte, Huamaní (2011) al referirse a la interpretación extensiva ha señalado que “Se busca más allá del texto gramatical de la norma jurídica, recurriendo a su espíritu o a la sistemática que está representada por el resto del ordenamiento jurídico que atañe al caso, se encuentra el verdadero sentido y alcance de dicha norma” (p. 247).

Teniendo en cuenta el análisis doctrinal citado se puede señalar que la aplicación de la interpretación extensiva implica atribuir al texto legal un elevado número, el máximo posible, de acepciones en concordancia con su propia literalidad, alcanzándose con este tipo de interpretación el máximo número de casos, esto es, la aplicación más amplia permitida por la propia ley. Cabe agregar, que muchos confunden a la interpretación extensiva con la analogía; sin embargo, en este último supuesto no hay norma que interpretar

(a diferencia del primero), sino un supuesto de hecho no contemplado por el ordenamiento (vacío) sobre el cual el intérprete aplicará una norma que regula un supuesto similar, a diferencia del primero en el cual el intérprete decide maximizar, dentro de lo permitido por el texto, el sentido de la disposición.

Sobre la interpretación restringida se puede afirmar que el intérprete va a reducir el campo de aplicación de la disposición, otorgándole un sentido menos amplio del que fluye de sus propios términos, no incluyendo aquellos supuestos dudosos que podría incluir la norma, sino los que literalmente contenga el texto de la norma, pero reduciendo su aplicación al mínimo de supuestos de hecho que podría regular.

1.2.5. Interpretación en materia tributaria

El Derecho tributario constituye una disciplina independiente de las demás áreas del Derecho, la cual contiene sus propios principios, figuras y obligaciones. Bajo este contexto, tenemos que la interpretación en materia tributaria implica que, ante la oscuridad o falta de claridad del texto tributario, el intérprete deberá analizarlo bajo un contexto financiero y, con ello, determinar el sentido de la disposición, para tal efecto, deberá emplear los métodos de interpretación permitidos por el Derecho y, en específico, por el Derecho tributario.

Sobre la interpretación en materia tributaria encontramos que la Norma VIII del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N.º 133-2013-EF, establece:

“Al aplicar las normas tributarias podrá usarse todos los métodos de interpretación admitidos por el Derecho. En vía de interpretación no podrá crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley. Lo dispuesto en la Norma XVI no afecta lo señalado en el presente párrafo”.

Por su parte, la Sala Permanente de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema de Justicia de la República en la Casación 4392-2013-Lima ha señalado como precedente vinculante, en referencia a la interpretación en materia tributaria, lo siguiente: “La Norma VIII del título preliminar del Código Tributario no descarta la aplicación de la analogía tampoco la interpretación extensiva ni la restrictiva, admitidas en el derecho para cierto tipo de normas; sino que el uso se encuentra limitado por la prohibición del segundo párrafo de la norma anotada, resultando para ello muy importante que el juez seleccione el método adecuado al tipo de disposición tributaria a interpretar”.

De la misma manera, encontramos que el artículo 5 del Modelo de Código Tributario para América Latina en torno a la interpretación en materia tributaria establece lo siguiente: “Las normas tributarias se interpretan con arreglo a todos los métodos admitidos por el Derecho [...]. La Disposición precedente es también aplicable a las exenciones”.

Bajo este escenario, se puede entender que en materia tributaria, el legislador ha permitido que el intérprete utilice todos los métodos de interpretación admitidos por el Derecho, lo cual incluye los métodos aceptados a nivel doctrinal, ya sea: el literal, lógico, sistemático, histórico, incluso, la interpretación bajo un análisis extensivo y restringido; pero impone una restricción, esto es, que con motivo de la interpretación efectuada no se debe crear tributos, ni establecerse sanciones, ni exoneraciones, ni que tampoco se extienda a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley; pues estas acciones solo corresponden al legislador y no es jurídicamente aceptable que el intérprete distinto del creador de la norma pretenda extender un supuesto no regulado en la ley o norma de menor rango.

A nivel doctrinal, se han pronunciado sobre la interpretación en materia tributaria, atendiendo a sus efectos y terminología financiera, así como, al establecimiento de una obligación tributaria y la forma en que debe ser satisfecha, de la siguiente manera:

Interpretar significa establecer el correcto sentido de una disposición. En materia tributaria, este entendimiento de la regla jurídica tiene que relacionarse generalmente con el accionar del contribuyente, para el establecimiento de una obligación tributaria, y la forma como debe ser satisfecha. A fin de poder cumplir con este cometido, el intérprete -ya sean jueces, administradores tributarios y sujetos pasivos- debe contar con la suficiente apertura por parte de la ley, para interpretar una norma aplicando reglas de hermenéutica que efectivamente les ayude a aproximarse al objetivo de la misma, esto es, a la aplicación equitativa de la disposición, ya que en caso contrario, por cualquier razón que pudiera esbozarse, la mala comprensión de un decreto legal, puede conducir a la implantación de la injusticia en una situación concreta. Los principios generales del derecho que deben ser tomados en cuenta por el intérprete, al desentrañar el contenido y alcance de un precepto, serán aquellos institutos propios del derecho fiscal que se encuentran en conexión con los grandes principios generales: igualdad, proporcionalidad, reserva de ley, no confiscatoriedad, generalidad, debido proceso, entre otros. Sin embargo, en caso de que éstos requieran de un conocimiento más profundo, se debe recurrir necesariamente al análisis primigenio de dichos principios, a fin de contextualizarlos, lo más precisamente posible, a un caso en particular (Egas, 2004, p. 134).

Como bien ha sido expuesto, la interpretación jurídica consiste en la operación de entender el sentido del texto jurídico, a través de la operación lógico mental. En materia tributaria, primigeniamente, debe comprenderse que la finalidad de todas sus disposiciones está referida a la captación de tributos, claro está, en correspondencia directa con la capacidad tributaria, alejándose de toda acción confiscatoria; por lo que, su interpretación deberá tener por contexto el deber de contribuir y la capacidad contributiva como entes concatenados e inseparables.

Nuestra Constitución Política establece los principios que rigen el sistema tributario peruano, los cuales son: reserva de ley, igualdad, respeto de los derechos fundamentales y no confiscatoriedad; por lo que, para efectos de interpretar una disposición tributaria, el intérprete deberá aplicar los métodos de interpretación que admite el Derecho tributario, así como, los principios constitucionales tributarios, de tal manera, que la solución a la controversia

jurídica o la incertidumbre que busque solucionar, deberá sujetarse a los referidos principios, caso contrario, su aplicación y conclusión serán inconstitucionales y, por ende, ineficaces.

En torno de los métodos de interpretación, encontramos que de conformidad con el texto de la Norma VIII del Código Tributario, en materia tributaria, se permite el uso de todos los métodos de interpretación admitidos por el Derecho, entre los cuales principalmente encontramos al método literal o gramatical, de la *ratio legis* y sistemático, desarrollados por nuestro Tribunal Constitucional en las sentencias recaídas en los Expedientes N.º 03088-2009-PA/TC y 01735-2010-PA/TC que podrán ser utilizados para efectos de entender el alcance y sentido de la disposición tributaria.

Para efectos de la interpretación en materia tributaria el intérprete, atendiendo a la complejidad u oscuridad del texto, no solo deberá recurrir al propio texto, sino también a la realidad económica que está siendo regulada, subsumiendo el hecho acaecido en la ley vigente, cuya subsunción originará la configuración del hecho imponible y, con ello, el nacimiento de la obligación tributaria.

Este análisis en referencia a la situación económica acaecida para efecto de su interpretación se hace necesario en tanto el hacedor de la ley jurídica tipifica una realidad económica (tipicidad tributaria), obteniendo la hipótesis de incidencia lo cual será interpretado por el agente, el cual deberá analizar el hecho económico que quiso regular el legislador y agregado a sus propios conocimientos, así como, las fuentes del Derecho tributario podrá arribar a una conclusión certera y justa que si analizara su solo texto. Claro está, que muchas veces bastará su sola interpretación literal, lo cual dependerá de la complejidad, oscuridad y ambigüedad del objeto interpretado.

1.2.6. Integración de la ley

La integración de la ley implica que, ante un vacío normativo, pero con la existencia de una regulación que contemple la situación de hecho semejante a

la omitida en la norma (análisis comparativo), el intérprete podrá aplicarla a ese caso en concreto, esto es, se aplica al caso no legislado, la solución dada al caso legislado, que presenta características y supuestos similares.

Esta operación de integración debe partir por considerar como primer análisis la situación de hecho producida, sujeta a estudio, para luego analizar si la regulación a aplicarse, bajo la figura de la analogía, resulta similar al primero de ellos (elementos comunes) e incluso ponerse en el lugar del legislador (voluntad del legislador) y aproximarse a entender si ante este supuesto de hecho (vacío normativo) lo regularía de la misma manera que el anterior, utilizando el derecho y principio a la igualdad, pues ante situaciones iguales, consecuencias iguales.

A nivel doctrinal el profesor Monroy (2009) se ha referido a la integración normativa, como un medio para cubrir la omisión en el sistema jurídico (vacío o laguna normativa), que “Cuando no hay norma que interpretar, lo que cabe es integrar el sistema jurídico para cubrir la omisión. Un medio típico de integración es la analogía [...] se fundamenta en el reconocimiento de que hay dos clases de normas, unas que contienen principios generales, llamadas normas de aplicación, y las que contienen desviaciones a estas normas, llamadas por ello normas de excepción” (p. 330). Por su parte, Torres (2015) ha expuesto que: “La ley presenta lagunas, pero el ordenamiento jurídico no puede tenerlas. El mismo ordenamiento ha previsto que si el juez llamado a resolver un conflicto advierte que no hay ley aplicable usando los métodos de interpretación, ni tampoco es posible la aplicación analógica de la ley, recurre a la costumbre, y, si esta también falta, ha de echar mano de los principios generales del Derecho” (p. 674).

Conforme a lo expuesto, se puede señalar que la interpretación busca conocer el significado de un precepto jurídico existente, mientras que la integración, intenta elaborar un nuevo precepto a partir del silencio de la norma, recurriendo a la analogía, en su defecto, a los principios generales del derecho, intentando con ello complementar los preceptos o vacíos de la legislación a partir de un proceso mental. Como forma de aplicación del principio de integración, se

puede afirmar que de producirse una situación jurídica referente al impuesto general a las ventas, pero cuya ley contenga un vacío legal sobre un determinado supuesto de hecho, pero contiene elementos semejantes con un supuesto regulado en la Ley del Impuesto a la Renta, el intérprete podrá aplicar esta última, de conformidad con la antes referida Norma IX del Texto Único Ordenado del Código Tributario, en su defecto, se podrá aplicar una ley no tributaria, claro está, luego que se haya agotado todo el ordenamiento tributario y a pesar de ello persista la laguna normativa.

En materia tributaria encontramos que el Código Tributario no hace referencia de forma específica a la aplicación de la analogía, pero en su Norma IX establece que en lo no previsto por este Código o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen. Supletoriamente, se aplicarán los Principios del Derecho Tributario o, en su defecto, los Principios del Derecho Administrativo y los Principios Generales del Derecho; entendiéndose así, que ante el vacío de la ley en materia tributaria, como primer supuesto, el intérprete aplicará las demás normas tributarias, en su defecto, normas distintas a las tributarias; y supletoriamente, los principios del Derecho Tributario y, de ser el caso, los principios del Derecho Administrativo o los principios generales del Derecho.

1.2.7. Problemas en la interpretación

En el Derecho, el lenguaje es la herramienta esencial de las disposiciones; sin embargo, su contenido puede presentar problemas de ambigüedad, vaguedad, imprecisión o contener términos polisémicos, lo cual genera en el intérprete contradicciones en el sentido que va a adoptar sobre el texto a aplicar al supuesto de hecho, que va desde la utilización de los planos del lenguaje: sintáctico (signos lingüísticos), semántico (significado) y pragmático (elementos extralingüísticos); por lo tanto, se hace necesario conocer cuáles son los principales problemas en la interpretación, a fin de que el intérprete pueda encontrar las herramientas y los métodos que permitan, a pesar de su

configuración, arribar al sentido de la disposición que se ajuste de mejor manera al objeto de la norma. En ese sentido encontramos a las siguientes:

a) Antinomia

Las antinomias como problemas en la interpretación se presentan como inconsistencias lógicas en el ordenamiento (incompatibilidades), que impide que el intérprete conozca de forma clara y consistente el patrón de comportamiento aceptado por el Derecho y sus efectos jurídicos. Existen criterios de solución entre normas que permiten dar respuesta al problema en la interpretación, entre ellas, encontramos a las siguientes: criterio jerárquico, cronológico, de especialidad y de competencia.

A nivel doctrinal, en relación con las antinomias, entendidas como la existencia de contradicción entre distintas normas, encontramos:

Se distingue tres conceptos de antinomia de la siguiente manera: “Primer concepto (A1) antinomia es cualquier incompatibilidad entre dos normas (que se asume que son) simultáneamente vigentes [...] Segundo concepto (A2) antinomia es cualquier incompatibilidad entre dos normas, que no pueden ser eliminada mediante interpretación. Tercer concepto (A3) antinomia es cualquier incompatibilidad entre dos normas, que no puede ser eliminada mediante interpretación, ni puede ser superada aplicando un criterio de resolución preconstituido” (Chiassoni, 2011, p. 285).

Martínez (2015) refiere sobre las antinomias que: “Nos encontramos ante una antinomia siempre que a un mismo supuesto de hecho le sean aplicables dos o más normas que establezcan consecuencias jurídicas distintas e incompatibles para ese mismo caso” (p. 1310). Bajo este mismo concepto, para el profesor García Toma (2015) refiere que “Es indubitable que lo opuesto a la coherencia es la antinomia o conflicto normativo; es decir, la acreditación de situaciones en las que dos o más normas que tienen similar objeto prescriben soluciones incompatibles entre sí, de forma tal que el cumplimiento o aplicación de una de ellas implica la violación de la otra, ya que la aplicación simultánea de ambas resulta jurídicamente inadmisibles (p. 29).

En ese sentido, se puede afirmar que las antinomias se producen cuando una misma situación de hecho es regulada por dos o más disposiciones, que se contradicen entre sí, en tanto una puede permitir y la otra prohíbe a un mismo sujeto una determinada conducta. Esta situación ocasiona serios problemas para el destinatario de la disposición, pues su contraparte puede justificar su accionar en la disposición que beneficie sus intereses perjudicando a un sinnúmero de personas, en cuya situación, ambos agentes vulneraran al menos una de las disposiciones contradictorias, pues resulta imposible su cumplimiento conjunto; obteniéndose así un sistema jurídico con un defecto formal y material que fracasa al pretender regular la conducta de los agentes.

b) Laguna normativa

Es difícil que el legislador pueda regular todos los posibles comportamientos del ser humano, más aún, si como consecuencia de la globalización y diversas prácticas comerciales, se produce una serie de operaciones económicas que van a ocasionar consecuencias civiles, penales, tributarias, bancarias, administrativas, entre otras, las que serán reguladas, en la medida en que representen un problema para la sociedad, a través de los mecanismos legales, para ser debatidas, publicadas y con ello recién reguladas en el ordenamiento, lo cual tomará una porción de tiempo, durante el cual aún no existirá norma que regule ese supuesto o acaecimiento económico.

Sin embargo, cabe preguntarse cuál debe ser la posición del interprete frente a estas situaciones, en las cuales cree que el supuesto de hecho acaecido a su caso o la incertidumbre jurídica que presenta no se encuentra regulada en el ordenamiento; ante ello, deberá recurrir a la analogía de casos similares o análogos (en tanto lo permita el ordenamiento), a la costumbre y a los principios generales del Derecho, para efectos de encontrar la norma aplicable a su caso o incluso dar solución a la controversia planteada por las partes en un proceso judicial.

La doctrina, como afirmación o negación de su existencia, pero reconocida como imperfección en la ley (vacío legal); ha señalado lo siguiente: Hans Kelsen

(2009) refiere que: “Las lagunas no existen. Hay litigio cuando una de las partes pretende tener un derecho que la otra cuestiona, o, más exactamente, cuando la otra parte cuestiona tener la obligación correspondiente a este derecho. El órgano encargado de resolver el litigio debe determinar si el derecho vigente impone o no dicha obligación a la parte que la cuestiona” (p. 133); por su parte Torres (2015) manifiesta que: “Es incuestionable que no existe legislación alguna en el mundo que haya previsto todos los hechos presentes y futuros, naturales o humanos [...] A esta falta de previsión o vacíos de la legislación se la conoce como laguna de la ley (llamadas también imperfecciones de la ley), las mismas que son salvadas recurriendo a la analogía de casos similares o análogos” (p. 676); en ese sentido, se puede señalar que las lagunas jurídicas constituyen imperfecciones en la ley que implican vacíos o deficiencias en la legislación (sin solución normativa), las cuales deben ser subsanadas a partir de la aplicación de la analogía (aplicación de casos similares o análogos), de los principios del derecho, en su defecto de las fuentes subsidiarias del Derecho.

En torno del vacío legal (laguna normativa) en materia tributaria, la Norma IX del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N.º 133-2013-EF, establece que en lo no previsto por el Código Tributario o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen. Supletoriamente se aplicarán los Principios del Derecho Tributario o, en su defecto, los principios del Derecho administrativo y los principios generales del Derecho; con lo cual, el propio legislador ha otorgado una salida al intérprete ante el vacío de la ley, que deberá aplicar como primer supuesto, las demás normas tributarias; esto es, que si el Código Tributario contiene un vacío, deberá aplicarse la Ley del Impuesto a la Renta, la Ley del Impuesto General a las Ventas, La Ley de Tributación Municipal, entre otros, siempre que refiera sobre materia tributaria, en su defecto, se podrá aplicar normas distintas a las tributarias como: el Código Civil, La Ley de Procedimiento Administrativo General, La ley de Ejecución Coactiva e incluso el Código Penal –en tanto se trate de sanciones tributarias–; a la vez, señala que supletoriamente, se aplicarán los Principios del Derecho Tributario, o en su

defecto, los Principios del Derecho Administrativo y los Principios Generales del Derecho, entendido en ese orden de prelación.

c) Ambigüedad de la norma

La ambigüedad de la norma es concebida como la polisemia de significados contenidos en la letra de la disposición normativa, constituyendo un problema en el lenguaje utilizado como técnica legislativa o normativa, la cual produce dificultades en el intérprete para efectos de entender el sentido del texto normativo, pues puede arribar a más de un concepto y, por ende, a más de un supuesto fáctico.

La doctrina en torno de la ambigüedad de la norma, desde la polisemia en las expresiones lingüísticas utilizadas en el texto dispositivo, ha expuesto lo siguiente, Gascón & García (2017) refieren que: “La ambigüedad se predica de las expresiones lingüísticas. Que una expresión es ambigua significa que puede entenderse de varias maneras o que puede asumir significados distintos” (p. 113); por su parte, Moreso & Vilajosana (2004) señalan que: “Una palabra o una expresión lingüística es ambigua si tiene [...] las de un significado o, lo que es lo mismo, expresa más de un concepto. No hay que confundir, pues, “palabra” y “concepto”. Dos o más palabras pueden expresar el mismo concepto (el mismo significado) y una palabra puede expresar varios conceptos (varios significados)” (p. 152). A partir de lo expuesto se puede afirmar que cuando el intérprete, luego de analizar el texto dispositivo e individualizar los posibles significados de la ley, en concordancia con su objeto, advierte la existencia que los términos utilizados en el texto pueden ser entendidos de varias formas que le impidan escoger el más oportuno o jurídicamente aceptable se genera un problema en la interpretación, denominada ambigüedad.

Este problema se genera por la forma en que el lenguaje ha sido construido en el texto, la forma en que las palabras están conectadas entre sí y por la polisemia de las palabras empleadas, permitiendo que el intérprete pueda entender más de dos conceptos o significados a partir del uso de una determinada palabra o palabras; ante lo cual podrá utilizar el contexto jurídico

en que se encuentra la norma, esto es, a que ordenamiento pertenece y su finalidad, adaptando la palabra o conjunto de palabras a la materia regulada por el ordenamiento. Así como, restringir su significado al sentido y objeto que pretende regular la disposición y, en materia tributaria, que se ajuste al hecho económico regulado en la disposición como conjunto normativo (solo norma) o sistemático (conjunto de la ley) incluso a los principios que rigen el ordenamiento peruano.

Se puede presentar, por ejemplo, el supuesto en que una norma establezca: “los niños y las niñas mayores de doce años tienen derecho a la educación gratuita”; de lo cual se podría entender dos posibles significados; por un lado (y lo más razonable atendiendo a que en nuestro país todos los niños y niñas tienen iguales derechos), que todos los niños mayores de doce años y las niñas mayores de doce años tienen derecho a la educación gratuita; pero por otro lado, también podría entenderse que todos los niños y solo las niñas mayores de doce años tienen derecho a la educación gratuita; esta ambigüedad resulta del orden en que las palabras han sido conectadas entre sí.

d) Vaguedad de la norma

La vaguedad de la norma constituye un supuesto de indeterminación o imprecisión en el lenguaje utilizado en el texto jurídico, cuya variedad, indeterminación o imprecisión aparece en los conceptos que puede tener una palabra o frase incluida en el texto dispositivo.

Sobre la vaguedad de la norma, se ha señalado que:

“Cuando se trata de establecer cuáles son los objetos nombrados por una palabra de clase o expresión lingüística general, puede suceder que la misma se refiera, sin duda alguna, a ciertos objetos; que, sin duda, no se aplique a otros; pero que haya otros objetos a los que es dudoso si la palabra se aplica o no. Cuando esto sucede, decimos que el significado (o concepto) expresado por la palabra o expresión es vago [...] no estamos frente al desconocimiento del significado de una palabra [...] sino ante la indeterminación de la extensión o denotación de la palabra en relación con su connotación o intensión” (Moreso & Vilajosana, 2004, p. 154).

Bajo este mismo esquema, Gascón & García (2017) refieren que “un término o concepto es vago quiere decir que su significado es indeterminado o impreciso, de manera que podemos delimitar los casos claramente incluidos y excluidos (núcleo de certeza), pero entre ambas esferas se mantendrá también una zona de penumbra donde es dudoso si resulta o no predicable” (p. 114).

De tales consideraciones se puede señalar que la vaguedad de la norma está referida a la imprecisión del lenguaje utilizado en el texto jurídico, ocasionando que el intérprete pueda utilizar su libre discrecionalidad, para efectos de otorgarle sentido a la disposición. Claro está, que esta discrecionalidad debe venir acompañada de la utilización de los métodos de interpretación o de su integración, para efecto de otorgar el sentido jurídicamente correcto a la disposición y, con ello, otorgar el mejor resultado a la controversia o incertidumbre jurídica puesta a su conocimiento.

Como ejemplo de vaguedad se puede referir a lo estipulado en el inciso 1 del artículo 450 del Código Penal que establece que será reprimido con prestación de servicios comunitarios de 10 a 30 jornadas aquella persona que en lugar público hace a un tercero proposiciones inmorales o deshonestas; ante lo cual, cabría preguntarse ¿qué se entiende por proposiciones inmorales o deshonestas?, pues para algunos una invitación a cenar (entre desconocidos) podría resultar una proposición inmoral, mientras que para otros, no deja de ser solo una invitación sujeta a rechazo.

Otro ejemplo que se puede citar corresponde al artículo 37 de la Ley de Tributación Municipal, aprobada por el Decreto Legislativo N.º 776, que establece que: “se encuentran inafectos al pago del impuesto, la propiedad vehicular de las siguientes entidades: a) El Gobierno Central, las Regiones y las Municipalidades. b) Los Gobiernos extranjeros y organismos internacionales. c) Entidades religiosas. d) Cuerpo General de Bomberos Voluntarios del Perú [...]”; sin embargo, cabe preguntarse si ¿los organismos públicos se encuentran inafectos o no del referido impuesto? Atendiendo a que estos constituyen entidades de derecho público con ingresos propios y

con personería jurídica independiente, con lo cual podría considerarse que no forman parte del gobierno central y, por ende, están obligados al pago del referido impuesto o si, por el contrario, al formar parte del Gobierno Central, deben encontrarse inafectos del referido impuesto.

e) Redundancia de la norma

La redundancia de la norma es entendida como la configuración de casos correlacionados con una misma consecuencia jurídica, esto es, la repetición sobre un hecho previamente regulado (reiteración de elementos lingüísticos), las cuales evidentemente no deben contradecirse unas con otras, pues de ser el caso nos estaríamos refiriendo a las antinomias; su diferencia radica básicamente en las consecuencias jurídicas, esto es, en la redundancia se presenta igual hecho y consecuencia jurídica.

Sobre este tipo de problema en la interpretación, Tarello (2018) señaló que “en ocasiones dos enunciados se formulan de un modo tal de poder ser interpretados como enlazando a un mismo supuesto de hecho una misma consecuencia o efecto jurídico. Se dice en estos casos que hay redundancia” (p. 194). En este mismo sentido, Moreso & Vilajosana (2004) señalan que “Hay una redundancia normativa en un caso C de un universo de casos de un sistema normativo si y solo si C esta correlacionado, por diversas normas, con la misma solución normativa [...]” (p. 114).

Conforme a lo expuesto, se puede afirmar que la redundancia consiste en la repetición de signos lingüísticos o, más precisamente, en la repetición normativa (igual campo de referencia) por dos o más disposiciones con efectos jurídicos iguales (caso contrario nos encontraríamos ante antinomias), cuyo intérprete deberá rechazar aquel o aquellos que supongan una repetición de lo previamente establecido por otra norma; sin embargo, cabe el caso, en que el intérprete pueda efectuar una interpretación conjunta de las normas, en tanto todas ellas deben llevar a la misma solución jurídica, atendiendo a que el legislador tiene una sola intención al crear una determinada disposición, por

lo que, finalmente sobre un supuesto de hecho la regulación debe circunscribirse a un solo objeto.

Como ejemplo de redundancia, se puede citar, por ejemplo, el artículo 157 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N.º 133-2013-EF que establece que: “La resolución del Tribunal Fiscal agota la vía administrativa. Dicha resolución podrá impugnarse mediante el Proceso Contencioso Administrativo, el cual se registrá por las normas contenidas en el presente Código y, supletoriamente, por la Ley N° 27584, Ley que regula el Proceso Contencioso Administrativo [...]”; sin embargo, en este mismo sentido, el numeral 1 del artículo 218 de la Ley N.º 27444, establece que “los actos administrativos que agotan la vía administrativa podrán ser impugnados ante el Poder Judicial mediante el proceso contencioso-administrativo a que se refiere el Artículo 148 de la Constitución Política del Estado”; advirtiéndose de ello que ambas disposiciones establecen que la resolución que agota la vía administrativa puede ser impugnada ante el Poder Judicial, mediante el proceso contencioso administrativo, obteniéndose un mismo supuesto de hecho y consecuencia jurídica.

1.2.8. El tributo

El Estado (acreedor del tributo) en base en su poder de imperio y en virtud de una ley, crea o regula una prestación patrimonial sobre el sujeto obligado (deudor tributario que tiene el deber jurídico de prestación tributaria), con el objeto de cubrir los gastos públicos (finalidad fiscal) que beneficien al interés general, en base a la capacidad contributiva de los agentes, los cuales están obligados a su cumplimiento de forma coactiva. La ocurrencia de la hipótesis de incidencia (contenido de la ley) efectuada por el deudor tributario (hecho imponible) ocasiona el nacimiento de la obligación tributaria (consecuencia jurídica).

A nivel constitucional, en referencia al tributo, encontramos que el artículo 74² de la Constitución Política del Perú establece que los tributos se crean,

² Principio de Legalidad.

modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo, en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo. Así como que, el Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener carácter confiscatorio.

Por su parte, el Tribunal Constitucional, en la sentencia recaída en el Expediente N.º 06089-2006-PA/TC³, estableció que la búsqueda de una sociedad más equitativa, propia del Estado Social y Democrático de Derecho, se logra justamente a través de diversos mecanismos, entre los cuales la tributación juega un rol preponderante y esencial, pues mediante ella cada ciudadano, respondiendo a su capacidad contributiva, aporta parte de su riqueza para su redistribución en mejores servicios y cobertura de necesidades estatales. De ahí que, quienes ostentan la potestad tributaria, no solo deban exhortar al ciudadano a contribuir con el sostenimiento de los gastos públicos, sin distinción ni privilegios; sino, al mismo tiempo, deban fiscalizar, combatir y sancionar las prácticas de evasión tributaria, cuyos efectos nocivos para el fisco se tornan contraproducentes en igual medida para todos los ciudadanos del Estado peruano.

Sobre el tributo a nivel doctrinal, entendido como prestación patrimonial impuesta por la ley a favor del Estado, Ataliba (1987) ha expuesto que: “Es la obligación jurídica pecuniaria, ex lege, que no constituya sanción por acto ilícito, cuyo sujeto es, en principio una persona pública, y cuyo sujeto pasivo es alguien puesto en esa situación por voluntad de la ley” (p. 37); por su parte, Amatucci (2001) refiere que: “consiste en la prestación patrimonial impuesta conforma las leyes, a fin de obtener la contribución de todos a los gastos públicos sobre la capacidad contributiva y en medida más que proporcional. Los

Artículo 74.- Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo. [...] El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener carácter confiscatorio. [...].

³ Fundamento 14, 16 y 17 de la sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N.º 06089-2006-PA/TC.

caracteres son la coacción y la motivación, consistentes en el intento de dar cobertura a los gastos públicos en el ámbito de un sistema legislativo tributario” (p. 6); asimismo, Jarach (1996) señala que: “es una prestación pecuniaria, objeto de una relación cuya fuente es la ley, entre dos sujetos: de un lado el que tiene derecho a exigir la prestación, el acreedor del tributo, es decir el Estado o la otra entidad pública que efectivamente, por virtud de una ley positiva [...] y de otro lado el deudor, o los deudores, quienes están obligados a cumplir [...]” (p. 11)

De estas definiciones se puede arribar que el tributo consiste en la prestación jurídica establecida en la ley que tiene por objeto gravar determinados hechos económicos, con el objeto de sufragar los gastos públicos, sobre la capacidad contributiva y en medida más que proporcional; cuyo sujeto activo, es el Estado y sujeto pasivo, es alguien puesto en esa situación por voluntad de la ley.

El Código Tributario peruano no establece una definición de tributo; sin embargo, lo divide en impuesto, contribución y tasa, señalando al respecto lo siguiente: Impuesto, es el tributo cuyo cumplimiento no origina una contraprestación directa a favor del contribuyente por parte del Estado; contribución, es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales; tasa, es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva por el Estado de un servicio público individualizado en el contribuyente⁴.

Generando así una clasificación tripartita del tributo (impuesto, contribución y tasa), cuyo impuesto justifica su regulación sobre la imposición (*ius imperium*) que no origina una contraprestación directa en su cumplimiento, pero se ve reflejado en el cumplimiento de servicios de forma indirecta, como en la defensa nacional (fuerzas armadas), seguridad policial, justicia (Poder Judicial y Ministerio Público), entre otros; en torno de la contribución tenemos que están dirigidas a la ejecución de obras públicas y servicios esenciales, como el

⁴ Norma II del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N.º 133-2013-EF.

alumbrado público, instalación de redes de distribución de agua, entre otros; y, por su parte, las tasas que a diferencia de las anteriores si originan una contraprestación directa en el contribuyente, como por ejemplo, en la obtención de las licencia de construcción, de funcionamiento, entre otros.

1.2.9. La elusión fiscal

En un sistema tributario saludable todos los contribuyentes que generen riquezas están obligados a pagar sus impuestos, basados en los principios de igualdad, generalidad y solidaridad, conforme al deber de contribuir con los gastos públicos; sin embargo, existen aquellos contribuyentes que buscan pagar un menor impuesto, ya sea, encontrando diversas interpretaciones en la propia ley, efectuando el abuso de normas jurídicas, manipulando los supuestos de hecho; para evitar la configuración del supuesto gravado con el impuesto, omitiendo el pago del tributo, o pagando un monto menor, todo ello en perjuicio del interés público, claro está sin caer en el supuesto de evasión tributaria, situación distinta a la estudiada en el presente caso.

Como consecuencia de este accionar, el Estado a través de su Administración Tributaria deberá analizar cada supuesto, a fin de determinar si el contribuyente ha hecho uso de la economía de opción, lo cual puede resultar jurídicamente posible o, de ser el caso, si ha incurrido en el supuesto de elusión o evasión fiscal, ante lo cual, deberá revertir dicha situación a través de las herramientas legales permitidas por el ordenamiento.

Esta acción del contribuyente puede tener como origen causas económicas, políticas, psicológicas y jurídicas. Esta última puede partir incluso de normas confusas, inestables, contradictorias, ambiguas, lo cual infiere una deficiente técnica legislativa, que origine acciones conducentes a eludir o evadir su cumplimiento, basados en la imperfección de la propia disposición acompañado del ánimo elusor o evasor del contribuyente.

Las formas de eludir o evadir el tributo no debe ser comparado con la libertad que tienen los contribuyentes de organizar sus negocios, de tal forma, que

encuentren caminos legales que impliquen un ahorro tributario, pues sería absurdo que se le exija que tome la operación más gravosa tributariamente, aquí es donde opera la denominada planificación fiscal o economía de opción; sin embargo, la elusión fiscal escapa a estas figuras. Augusto Becker (2019) refiere que “[...] la regla jurídica tributaria incidirá sobre su hipótesis de incidencia tan solo cuando este se realizará. Pues bien, si determinado efecto económico no es un elemento componente o integrante de la hipótesis de incidencia de aquella regla jurídica, el hecho de alcanzarse este efecto económico no determina la incidencia de aquella regla jurídica tributaria” (p. 798).

Respecto al término eludir, encontramos que el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española (2013) señala en referencia a este término, lo siguiente: “Evitar con astucia una dificultad u obligación”; con lo cual, se puede señalar que la elusión fiscal denota una acción, destinada a un montaje jurídico, sin evitar el hecho imponible, utilizando negocios o figuras anómalas, actos o contratos que en principio son lícitos, pero esta direccionado a eludir la obligación tributaria.

A nivel doctrinal encontramos que diversos autores se han pronunciado sobre la elusión fiscal, bajo los siguientes términos:

Ambas figuras se caracterizan (elusión tributaria y economía de opción) por ser una finalidad perseguida por las partes que se puede lograr a través de diversos medios y que tiene como fin la obtención de un ahorro fiscal mediante una conducta consistente en evitar, desde la actuación negocial de los particulares, que se produzca el hecho imponible. En ambas se busca la realización de un hecho no gravado, exonerado o sometido a una menor imposición, con la diferencia que, en una economía de opción, hay una realización real, válida y lícita del hecho no gravado, exonerado o sometido a menor gravamen a través de negocios anómalos; a saber, negocios simulados, en fraude de ley, fiduciarios o indirectos. (Novoa, citado por el profesor Bravo Cucci (2015, p. 144).

La elusión tributaria procura el evitamiento de un hecho imponible a través de una figura anómala que no vulnera en forma directa la regla jurídica, pero que si vulnera los principios y valores de un

sistema tributario. (Echaiz & Echaiz, citando a Zuzunaga, 2014, p. 151)

La elusión fiscal interna consiste en las actuaciones de los contribuyentes que buscan eludir la aplicación de la norma tributaria, intentando acogerse a la aplicación de otra norma del mismo ordenamiento. En cambio, en la elusión internacional los contribuyentes persiguen escapar al ordenamiento jurídico determinado, tratando de provocar la aplicación de una norma correspondiente a otro ordenamiento jurídico, mediante la alteración de las circunstancias de hecho y de derecho (“los elementos de conexión”) que determinan cual será el orden jurídico competente para regir una determinada cuestión. El objetivo perseguido con este cambio será obtener un tratamiento o unas ventajas impropias, dada la naturaleza de esos negocios, la realidad de las operaciones efectuadas o el carácter abusivo de aquellos. (Ochoa, 2014, p. 6).

“a) En la elusión no se evita el hecho imponible

En la elusión no se logra evitar –ni total ni parcialmente- el presupuesto de hecho. La elusión no se encuentra en el plano de la incidencia de la norma tributaria, como propone la tesis de la evitación. La elusión se encuentra en la determinación del hecho imponible y, por lo tanto, se relaciona con la declaración tributaria y consistencia probatoria que exhibe el contribuyente que elude, frente a los terceros. En la elusión hay engaño, pero no a la norma jurídica, sino a la percepción del acreedor tributario y de los terceros.

b) En la elusión se realiza el supuesto de hecho

En la elusión no se lleva a cabo un hecho distinto al previsto en el presupuesto de hecho de la norma eludida. Se trata del mismo hecho gravable, pero que se exhibe y declara como uno distinto, el cual no es uno real y querido por las partes, sino uno simulado o en fraude a la ley (nulo o ineficaz, según sea el caso) que encubre otro disimulado (real y eficaz).

c) La elusión es un acto de engaño en la fase de determinación del hecho imponible

La elusión consiste en un conjunto de estrategias que buscan ocultar o camuflar un hecho gravable, dotándolo de una apariencia jurídica sujeta a un tratamiento tributario más favorable. El contribuyente que elude utiliza para lograr su objetivo negocios jurídicos anómalos, ya sea con simulación relativa o en fraude a la ley. Pero el impacto del engaño que supone tales prácticas no está representado en la evitación del supuesto de hecho, sino en la forma como los terceros califican el hecho, tal como es exhibido" (Cucci, 2020, p. 25).

Aun cuando los comportamientos elusivos están dirigidos, como regla general, a impedir la realización del hecho imponible, la elusión fiscal comprende también, a nuestro modo de ver,

supuestos en los cuales la actuación del contribuyente no tiene por objeto frustrar o evitar el nacimiento de la respectiva obligación tributaria, sino obtener una reducción o disminución de la correspondiente carga fiscal, o bien, algún beneficio o ventaja impositiva. Incluso puede operar, como recuerda Costa Franco, en vía de traslación, pues el fenómeno de la elusión también se puede manifestar no solo en el caso de la configuración del tributo en cuestión, sino directamente en la posibilidad que las consecuencias económicas del mismo no sean soportadas por el sujeto designado en la norma como contribuyente (XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, tema 1).

Teniendo en cuenta lo expuesto, se puede sostener que la elusión fiscal consiste en la acción de evitar la configuración del hecho imponible a través de una figura anómala, o en otros términos, busca eludir la aplicación de la norma tributaria, intentando acogerse a la aplicación de otra norma del mismo ordenamiento, cuyo objeto es obtener una reducción o disminución de la correspondiente carga fiscal, o bien, algún beneficio o ventaja impositiva; sin que ello implique un supuesto de ilicitud, pues ello ya implicaría un supuesto de evasión; pero si se produce la plena intención del agente, el cual no actúa con culpa, sino con dolo, pero se vale del ordenamiento legal, sin transgredirlo, pero usándolo a su favor.

Por su parte, en la exposición de motivos del Decreto Legislativo N.º 1121, que modificó la Norma VIII e incorporó la Norma XVI del Texto Único Ordenado del Código Tributario, el legislador refiere sobre la elusión fiscal que trata de comportamientos que el legislador desea controlar, pues el deudor tributario hace una explotación de determinados vacíos o utiliza artificial o inadecuadamente figuras legales (generalmente referidas como del derecho privado) para colocarse en la situación que conlleve a no pagar o efectuar un menor pago de tributos. La elusión fiscal es un medio de eliminar, reducir o diferir la obligación tributaria distinta del ahorro fiscal o economía de opción y distinta también de la evasión fiscal.

1.2.9.1. La elusión fiscal en nuestro marco normativo

Primigeniamente, tenemos que la Norma VIII del Código Tributario, aprobado por Decreto Legislativo N.º 816, establecía lo siguiente:

“Norma VIII.- Interpretación de normas tributarias

Al aplicar las normas tributarias podrá usarse todos los métodos de interpretación admitidos en Derecho. **Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios. Cuando éstos sometan esos actos, situaciones o relaciones a formas o estructuras jurídicas que no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los deudores tributarios, se prescindirá, en la consideración del hecho imponible real, de las formas o estructuras jurídicas adoptadas, y se considerará la situación económica real.**

[...]”. (El énfasis es nuestro).

La cual fue modificada por el Decreto Legislativo N.º 1121⁵ e incorporó la Norma XVI, cuya última disposición –al referirse a la elusión fiscal– establece lo siguiente⁶:

“Norma XVI.- Calificación, elusión de normas tributarias y simulación

Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la SUNAT tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios. En caso que se detecten supuestos de elusión de normas tributarias, la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria - SUNAT se encuentra facultada para exigir la deuda tributaria o disminuir el importe de los saldos o créditos a favor, pérdidas tributarias, créditos por tributos o eliminar la ventaja tributaria, sin perjuicio de la restitución de los montos que hubieran sido devueltos indebidamente.

Cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se reduzca la base imponible o la deuda tributaria, o se obtengan saldos o créditos a favor, pérdidas tributarias o créditos por tributos mediante actos respecto de los que se presenten en forma concurrente las siguientes circunstancias, sustentadas por la SUNAT:

a) Que individualmente o de forma conjunta sean artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.

⁵ Publicado en el diario oficial El Peruano con fecha 12 de julio de 2012.

⁶ A través del Decreto Supremo N.º 145-2019-EF se aprobó los parámetros de fondo y forma para la aplicación de la norma anti-elusiva general contenida en la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario

b) Que de su utilización resulten efectos jurídicos o económicos, distintos del ahorro o ventaja tributarios, que sean iguales o similares a los que se hubieran obtenido con los actos usuales o propios.

La SUNAT, aplicará la norma que hubiera correspondido a los actos usuales o propios, ejecutando lo señalado en el segundo párrafo, según sea el caso.

Para tal efecto, se entiende por créditos por tributos el saldo a favor del exportador, el reintegro tributario, recuperación anticipada del Impuesto General a las Ventas e Impuesto de Promoción Municipal, devolución definitiva del Impuesto General a las Ventas e Impuesto de Promoción Municipal, restitución de derechos arancelarios y cualquier otro concepto similar establecido en las normas tributarias que no constituyan pagos indebidos o en exceso.

En caso de actos simulados calificados por la SUNAT según lo dispuesto en el primer párrafo de la presente norma, se aplicará la norma tributaria correspondiente, atendiendo a los actos efectivamente realizados”.

Posteriormente, con fecha 06 de mayo de 2019 se publicó el Decreto Supremo N.º 145-2019-EF, que aprueba los parámetros de fondo y forma para la aplicación de la norma anti-elusiva general contenida en la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, en el cual se estableció las situaciones que se podrían considerar como elusivas, el análisis de los actos, situaciones o relaciones económicas y sobre la actuación del comité revisor, en los siguientes términos:

“Artículo 6.- Situaciones enunciativas en las que se podría considerar la aplicación de la norma anti-elusiva general

El agente fiscalizador puede evaluar la aplicación de la norma anti-elusiva general cuando identifique que en el procedimiento de fiscalización definitiva se presenta(n) alguna(s) de las situaciones tales como las mencionadas en la siguiente lista enunciativa; las que se analizan conforme con lo dispuesto por el artículo 7.

- a) Actos, situaciones o relaciones económicas en los que no exista correspondencia entre los beneficios y los riesgos asociados; o tengan baja o escasa rentabilidad o no se ajusten al valor de mercado o que carezcan de racionalidad económica.
- b) Actos, situaciones o relaciones económicas que no guarden relación con el tipo de operaciones ordinarias para lograr los efectos jurídicos, económicos o financieros deseados.
- c) Realización de actividades similares o equivalentes a las realizadas mediante figuras empresariales, utilizando en cambio figuras no empresariales.

- d) Reorganizaciones o reestructuraciones empresariales o de negocios con apariencia de poca sustancia económica.
- e) Realización de actos u operaciones con sujetos residentes en países o territorios no cooperantes o de baja o nula imposición o con sujetos que califiquen como establecimientos permanentes situados o establecidos en países o territorios no cooperantes o de baja o nula imposición o con sujetos que obtienen rentas, ingresos o ganancias a través de un país o territorio no cooperante o de baja o nula imposición; o sujetos a un régimen fiscal preferencial por sus operaciones.
- f) Transacciones a cero o bajo costo, o mediando figuras que terminan por minimizar o cancelar los costos y ganancias no tributarias en las partes involucradas.
- g) Empleo de figuras legales, empresariales, actos, contratos, o esquemas no usuales que contribuyan al diferimiento de los ingresos o rentas o a la anticipación de gastos, costos o pérdidas.

Artículo 7.- Consideraciones para el análisis de los actos, situaciones o relaciones económicas

7.1 Para aplicar lo dispuesto por el cuarto párrafo de la norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario es necesario que se presenten de manera concurrente las circunstancias previstas en los literales a) y b) de su tercer párrafo.

7.2 Lo dispuesto en la norma anti-elusiva general tiene como objetivo desincentivar y, dado el caso, perseguir la realización de actos, situaciones o relaciones económicas que tienen como uno de sus propósitos principales el de obtener un ahorro o ventaja tributaria, conforme con lo dispuesto por el tercer párrafo de la norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario.

7.3 En atención a lo señalado precedentemente, la identificación de las circunstancias previstas en los literales a) y b) del tercer párrafo de la norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, implica tomar en consideración dentro de la evaluación y análisis, entre otros, los siguientes aspectos, los que tienen carácter enunciativo y no son prescriptivos ni acumulativos:

- a) La manera en la que el acto o actos fueron celebrados y ejecutados.
- b) La forma y la substancia del (de los) acto(s), situaciones o relaciones económicas.
- c) El tiempo o período en el cual el acto o actos fueron celebrados y la extensión del período durante el cual el acto o los actos fueron ejecutados.
- d) El resultado alcanzado bajo las normas del tributo específico bajo análisis, como si la norma anti-elusiva general no aplicase.
- e) El (Los) cambio(s) en la posición legal, económica o financiera del sujeto fiscalizado que resultó, resultaría o sea razonable esperar que resulte de la celebración o ejecución del (de los) acto(s) o de la configuración de las situaciones o relaciones económicas.

f) El (Los) cambio(s) en la posición legal, económica o financiera de cualquier persona que tiene o ha tenido conexión (de negocios, familiar, u otra naturaleza) con el sujeto fiscalizado que resultó, resultaría o sea razonable esperar que resulte de la celebración o ejecución del (de los) acto(s) o de la configuración de las situaciones o relaciones económicas.

g) Cualquier otra consecuencia para el sujeto fiscalizado o para cualquier persona que tiene o ha tenido conexión (de negocios, familiar, u otra naturaleza) con aquel, derivada de la celebración o ejecución del (de los) acto(s).

h) La naturaleza de la conexión (de negocios, familiar, u otra naturaleza) entre sujeto fiscalizado y cualquier persona afectada por el (los) acto(s) o de la configuración de las situaciones o relaciones económicas.

[...]

Artículo 10.- Actuación ante el Comité Revisor para aplicar la norma anti-elusiva general

[...]

10.3 Vencido el plazo que se otorgue al sujeto fiscalizado en el requerimiento del artículo 75 del Código Tributario y evaluados los descargos que este hubiera presentado, el agente fiscalizador elabora el informe a que se refiere el artículo 62-C del Código Tributario el cual, una vez revisado por el jefe del área de fiscalización o auditoría, debe ser:

a) Notificado al sujeto fiscalizado, quien en el plazo máximo de diez (10) días hábiles contados a partir de la fecha en que surta efecto dicha notificación debe declarar los datos de todos los involucrados en el diseño o aprobación o ejecución de los actos, situaciones o relaciones económicas materia del referido informe, en la forma y condiciones que se establezcan mediante resolución de superintendencia.

b) Remitido al Comité Revisor, conjuntamente con el expediente de fiscalización, en un plazo máximo de quince (15) días hábiles contados desde el día en que surta efecto la notificación del citado informe.

[...]”.

De la Norma XVI del Texto Único Ordenado del Código Tributario se evidencia que el legislador otorgó facultades a la Administración Tributaria para calificar la naturaleza del hecho imponible, tomando en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios, o lo que normalmente hubiesen realizado para obtener el mismo resultado económico efectuado, de no haber existido la predisposición de pagar un menor impuesto o de omitirlo en su totalidad.

De forma específica, en torno de la elusión fiscal establece que, en caso se detecte, la Sunat se encuentra facultada para exigir la deuda tributaria o disminuir el importe de los saldos o créditos a su favor, pérdidas tributarias, créditos por tributos o eliminar la ventaja tributaria, sin perjuicio de la restitución de los montos que hubieran sido devueltos indebidamente; lo cual, implica que la Administración Tributaria luego de valorar la operación económica efectuada, los resultados obtenidos y la norma tributaria aplicable al caso, determinará si se ha producido o no el supuesto de explotación de vacíos o la utilización inadecuada de las figuras legales, con el único propósito de pagar un menor impuesto, o de omitirlo en su totalidad; ante ello, la Administración Tributaria podrá exigir la deuda tributaria, como consecuencia de la calificación tributaria que efectúe de cada negocio en particular, basado en los valores y principios del sistema tributario.

Con la aplicación de la antes referida disposición, la Administración Tributaria efectuara su facultad de intérprete a fin de determinar el sentido de la disposición y, de ser el caso, si la misma contiene vacíos que puedan resultar explotados por el contribuyente para su fin elusor o si, a través de una interpretación ilegal, el contribuyente pretende utilizar inadecuadamente las figuras legales para efectos de perjudicar al fisco, beneficiándose indebidamente con la elusión del impuesto.

En lo referente al Decreto Supremo N.º 145-2019-EF, que aprueba los parámetros de fondo y forma para la aplicación de la norma anti-elusiva general contenida en la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, se observa que se ha determinado cuales son las situaciones en específico que habilitan al fiscalizador a aplicar las normas antielusivas encontrándose dentro de estas, al empleo de figuras legales, empresariales, actos, contratos, o esquemas no usuales que contribuyan al diferimiento de los ingresos o rentas o a la anticipación de gastos, costos o pérdidas; como sería el supuesto de la suscripción de contratos que permitan la anticipación de gastos, cuando en realidad su aplicación merece otro tratamiento tributario distinto, como por ejemplo, el supuesto de amortización proporcional sobre el bien, entre otros.

Además, establece que cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se reduzca la base imponible o la deuda tributaria, o se obtengan saldos o créditos a favor, pérdidas tributarias o créditos por tributos, mediante actos respecto de los que se presenten en forma concurrente las siguientes circunstancias sustentadas por Sunat: que individualmente o de forma conjunta sea artificiosa o impropia para la consecución del resultado obtenido resulten efectos jurídicos o económicos, distintos del ahorro o ventaja tributaria, que sea iguales o similares a los que se hubiera obtenido con los actos usuales o propios; ante lo cual la Sunat aplicará la norma que hubiera correspondido a los actos usuales o propios, ejecutando lo señalado en el segundo párrafo, según sea el caso.

Cabe resaltar, que el objeto de la Norma XVI y del Decreto Supremo N.º 145-2019-EF, consiste en evitar que malos contribuyentes busquen eludir el pago de tributos, perjudicando gravemente al erario nacional, a través de la utilización de métodos contrarios al sistema tributario, basándose en la complejidad de los negocios, globalización, carga fiscal e incluso, en la inadecuada técnica legislativa, incurriendo en interpretaciones antojadizas y carentes de justificación legal. Lo cual hace necesario la implementación de estrategias para enfrentar y erradicar estas conductas dotando a la Administración Tributaria de herramientas que permitan su corrección y la prevención de su configuración.

1.2.9.2. Causas de la elusión fiscal y como evitar su configuración

El Estado entendido como una organización política común, efectúa actividades económicas, así como, transacciones que le generan ingresos y gastos; en torno de los ingresos, tenemos que pueden provenir de varias fuentes, ya sea como ingresos provenientes de bienes y actividades del Estado, o de los ingresos provenientes del ejercicio de poderes inherentes a la soberanía o al Poder del Estado; cuyo último grupo contiene a la recaudación tributaria necesaria para el funcionamiento del país, desde la cobertura de todos los servicios básicos de la población y de los necesarios

para sostener el Estado de Derecho que garantiza los derechos fundamentales de los ciudadanos y demás inherentes a los mismos.

Por lo que, el Estado a través de su Poder Legislativo y de la actuación de sus instituciones públicas deberá estructurar un adecuado sistema tributario que permita la captación de recursos que sustenten económicamente los fines públicos y, a la vez eviten supuestos en que los contribuyentes busquen no pagarlos o, hacerlo de forma diminuta, lo cual se logra con un adecuado ordenamiento legal y otorgando las suficientes facultades a la entidad encargada de ejercer la potestad tributaria que le permitan fiscalizar a los contribuyentes y corregir las acciones elusivas o evasivas del tributo.

Las formas de evadir o eludir el tributo constituyen uno de los síntomas evidentes del deterioro de los principios de responsabilidad o interés social, mostrando el desconocimiento del sentido de obligación con la comunidad e, incluso, de sus propias necesidades individuales, como la garantía a la seguridad, salud, educación, infraestructura, aspectos necesarios que permiten que se lleve a cabo las actividades básicas de todo ciudadano.

El cumplimiento de los tributos se lograr a través de la creación de mecanismos legales que permitan una adecuada fiscalización, atendiendo a los mayores índices de evasión que se producen a nivel de actividades hoteleras, de alimentos y de transporte; de la misma manera, a través de la regulación de normas que engloben los supuestos de hecho que se producen en las operaciones comerciales y financieras siempre en continua actualización, acorde a la complejidad de los actuales negocios, sin permitir silencio legal que legitime acciones elusivas.

Sobre la materia de análisis, se puede agregar que en la elusión fiscal, el agente se vale de vacíos legales, antinomias, vaguedad, ambigüedad y redundancia en la creación de la norma para efecto de utilizarlo a su favor, efectuando una interpretación que permita beneficiarse económicamente con la declaración y pago de un menor impuesto, disfrazando la aplicación de

figuras legales, bajo una interpretación ilegal y contraria a la razón de la norma e, incluso, al fin con la que fue creada por el legislador.

Por ello, es importante no solo que la disposición sea clara en torno a su objeto y finalidad, sino también que sea materia de modificaciones con una suficiente técnica legislativa que permita su aplicación a todas las operaciones que se produzcan, evitando la configuración de lagunas jurídicas y que, basados en el principio de integración, apliquen normas que fueron creadas para regular supuestos de hecho distintos, ocasionando el cumplimiento de un menor pago de impuestos, bordeando la norma que legalmente les corresponde, evitando una carga más gravosa, y contrariando los principios de generalidad, igualdad y capacidad contributiva.

1.2.10. La evasión tributaria

Bajo el contexto antes señalado, referido al comportamiento de determinados contribuyentes encaminados a no pagar el impuesto o pagarlo de forma diminuta, pero usando formas lícitas, encontramos a aquellos que infringen el ordenamiento legal de forma directa, vulnerando todo el sistema jurídico impositivo tributario optando por no cumplir con su obligación tributaria a pesar de haberse configurado la hipótesis de incidencia y, con ello, el nacimiento de la obligación tributaria recurriendo a la simulación o negocios anómalos.

La evasión tributaria constituye una acción ilícita que contraría el ordenamiento legal, para efecto de no pagar el tributo o pagarlo en menor cuantía al que corresponde legalmente. En este supuesto se produce la deformación de la realidad, ya sea, mediante el engaño intencional a la Administración Tributaria en la declaración (información falsa, imprecisa, o su ocultamiento), para omitir el tributo o efectuar un menor pago, ocultándose el nacimiento de la obligación tributaria.

En torno de la evasión tributaria, en su condición de acción ilícita y contraria al ordenamiento legal, a nivel doctrinal, Wilhelm (2001) ha señalado que: "La evasión se cumple cada vez que se hayan suministrado datos incompletos e

imprecisos sobre hechos relevantes a la administración financiera o a otras administraciones. O bien en el caso que no se proporcione a la administración financiera, con violación de las obligaciones legales [...] siempre quebrantando obligaciones [...]" (p. 601). De la misma manera, se ha expuesto que:

La evasión fiscal es toda eliminación o disminución de un monto tributario producida dentro del ámbito de un país por parte de quienes están jurídicamente obligados a abonarlo y que logran tal resultado mediante conductas fraudulentas u omisivas violatorias de disposiciones legales. [...] La evasión fiscal, tomada en sentido integral, es comprensiva de todas las conductas contrarias a derecho que tengan como resultado la eliminación o disminución de la carga tributaria, con prescindencia de que tales conductas sean fraudulentas o simplemente omisivas. [...] También se menciona como evasión legal la situación de aquel presunto contribuyente que aprovecha las lagunas legales derivadas de la falta de previsión del legislador y acomoda sus asuntos en forma tal de evadir el impuesto "sin violar ningún texto ni disposición legal". [...] Si el supuesto evadido aprovecha realmente las oscuridades o lagunas de la ley para dedicarse a empresas rentables que le producen disminución en su carga fiscal sin que nada se le pueda objetar legalmente, se ha colocado en una hipótesis de "economía de opción" o "evitación", válida y hasta explicable, puesto que ninguna norma legal puede prohibir a un contribuyente arreglar lícitamente sus negocios de manera tal de pagar menos tributos. Pero si existe el aprovechamiento de una regulación legal quizá no muy eficiente o demasiado liberal, y dicha norma deficiente es utilizada para alterar la realidad mediante la simulación o la distorsión de la forma jurídica, estamos ante la llamada "elusión fiscal", que en modo alguno puede considerarse como evasión legal, dado que se trata de una conducta ilegal. (Villegas, 2002, p. 538).

En ese contexto, se puede afirmar que la evasión tributaria es una conducta contraria a derecho que tiene como resultado la eliminación o disminución de la carga tributaria, obteniéndose una ventaja fiscal no prevista legislativamente. Cabe agregar, la distinción que efectúa el profesor Héctor Villegas entre evasión y elusión tributaria, al señalar que estaremos en el primer supuesto, en tanto, la situación de aquel presunto contribuyente que aprovecha las lagunas legales derivadas de la falta de previsión del legislador, el segundo supuesto implica que "si existe el aprovechamiento de una regulación legal quizá no muy eficiente o demasiado liberal, y dicha norma deficiente es utilizada para alterar

la realidad mediante la simulación o la distorsión de la forma jurídica, estamos ante la llamada “elusión fiscal”, que en modo alguno puede considerarse como evasión legal, dado que se trata de una conducta ilegal”; observándose de ello, su diferencia radical entre conducta legal o ilegal para cada una de estas figuras.

1.2.11. El fraude a la ley tributaria

El fraude a la ley tributaria es una forma de la elusión fiscal que busca pagar un menor tributo mediante la realización de actos artificiosos o anómalos que se sustentan en normas laborales, civiles, comerciales, u otras, las cuales constituyen la norma de cobertura a fin de evitar la norma tributaria que constituye la norma defraudada atendiendo al objeto económico del negocio efectuado.

Sobre esta figura, como forma eludir la aplicación del tributo que realmente corresponde en atención al objeto del negocio, a nivel doctrinal se ha señalado lo siguiente:

Se conoce como fraude a la ley a una figura de elusión fiscal en la que se sanciona que el contrato o vía legal usado por el contribuyente (denominada norma de cobertura y que tiene una menor carga tributaria) no se corresponde con el propósito del negocio que lleva a cabo (debiendo haberse utilizado en realidad otra forma legal, con una mayor carga fiscal y que se denomina norma defraudada), por lo que se presume que la verdadera razón de haber tomado dicha decisión fue la obtención de una ventaja fiscal. (Luque citado por Mateucci, 2017).

El fraude de ley es distinto del incumplimiento de la obligación tributaria. En este caso –que puede dar lugar tanto a una infracción tributaria como incluso a un delito fiscal–, se ha realizado el hecho imponible, ha surgido la obligación tributaria y ésta no se ha satisfecho por el contribuyente. En el fraude de ley, por el contrario, no se ha realizado el hecho imponible, se ha eludido su realización y, en consecuencia, no ha surgido la obligación tributaria asociada al hecho imponible eludido”. (Queralt, et al., 2016, p. 131).

Bajo este contexto, se puede señalar que el fraude a la ley tributaria constituye una figura de elusión fiscal, en la cual se sanciona que el contrato o vía legal

usado por el contribuyente (norma de cobertura) no se corresponde con el propósito del negocio que se lleva a cabo, pues en realidad debió utilizarse otra forma legal, con una mayor carga fiscal (norma defraudada); cuya verdadera razón de haber tomado dicha decisión fue la obtención de una ventaja fiscal que legalmente no le correspondía. Precisamente, se estaría ante un fraude a la ley cuando se evidencia que la forma adoptada no es la idónea para el resultado económico que se busca, cuyo único fin es aminorar la carga fiscal valiéndose de una cobertura artificiosa.

1.2.12. La economía de opción

En base a la autonomía de la voluntad, los ciudadanos tenemos la libertad de elegir la forma contractual que se ajuste a nuestro objeto comercial; por ende, también se encontrarán en la capacidad de elegir libremente al celebrar un negocio jurídico que sea menos gravoso a nivel fiscal, sin que se produzca un abuso de formas ni que se contravenga el ordenamiento. Más aún, si nadie puede estar obligado a celebrar un negocio contractual que implique el camino más gravoso tributariamente, por el contrario, se puede elegir la forma jurídica más conveniente al cumplimiento de los fines que se propongan las partes.

En ese sentido, la economía de opción implica la búsqueda del ahorro fiscal sin infringirse disposición tributaria, por el contrario, se aplica correctamente la misma, pero utilizando una debida planeación fiscal que permita efectuar su negocio de tal forma que sea más ventajosa a nivel fiscal, sin que se incurra en evasión o elusión tributaria.

Bajo esta misma perspectiva, encontramos a diversos autores que se han pronunciado sobre la economía de opción, bajo el ámbito de libertad contractual, para Tarsitano (2014) “La economía de opción (planificación fiscal) conlleva la evitación del hecho imponible mediante el uso de formas jurídicas que generan un resultado económico al que el legislador tributario no intentó alcanzar. En este caso, las personas actúan en el ámbito de la libertad otorgado por la ley” (p. 43); por su parte, Lalanne (2006) refiere que: “El ahorro fiscal en que incurre el contribuyente mediante la economía de opción no se hace

desconociendo norma alguna, ni realizando maniobras de elusión, ni tampoco mediante el abuso de derecho o de formas jurídicas” (p. 111). De estos postulados, se puede arribar que la economía de opción refiere de la actuación del particular guiada por motivos de ahorro fiscal sin que se desconozca o infrinja norma alguna, ni tampoco realizando maniobras de elusión, ni abuso de derecho o de formas jurídicas. Por el contrario, se aplica correctamente la norma, obteniendo un ahorro tributario, valiéndose de la intención del legislador de no establecer un hecho imponible que grave un determinado negocio u operación (silencio propio).

1.2.13. El contrato de concesión minera

De conformidad con el artículo 66 de nuestra Constitución Política, el Estado es soberano en el aprovechamiento de los recursos naturales, resultando, por ende, propietario de todos los recursos naturales que se encuentran en nuestro territorio, lo que le legitima a cederlos a terceros a fin de que estos puedan explotarlos a cambio de un justo pago, gozando, estos últimos, de un derecho real sobre los mismos, debidamente regulados por el ordenamiento legal y vinculados plenamente a su contenido y protección.

Para efectos de la explotación de los recursos minerales por particulares, el Estado en su condición de propietario, puede cederlos, bajo la figura de la concesión minera, la cual implica, el otorgamiento de un derecho real, mediante acto administrativo para su aprovechamiento, por un tiempo determinado, debiendo cumplir con las obligaciones establecidas por la ley para mantener su vigencia, convirtiéndose en el titular de la concesión minera.

Respecto de la concesión minera y sobre el derecho de uso y disfrute que se otorga, tenemos que el artículo 23 de la Ley N° 26821, Ley Orgánica del Aprovechamiento Sostenible de los Recursos Naturales, establece:

“[...] otorga al concesionario el derecho para el aprovechamiento sostenible del recurso natural concedido, en las condiciones y con las limitaciones que establezca el título respectivo.

La concesión otorga a su titular el derecho de uso y disfrute del recurso natural concedido y, en consecuencia, la propiedad de los

frutos y productos a extraerse. Las concesiones pueden ser otorgadas a plazo fijo o indefinido. Son irrevocables en tanto el titular cumpla las obligaciones que esta Ley o la legislación especial exijan para mantener su vigencia.

Las concesiones son bienes incorporeales registrables. Pueden ser objeto de disposición, hipoteca, cesión y reivindicación, conforme a las leyes especiales. El tercero adquirente de una concesión deberá sujetarse a las condiciones en que fue originariamente otorgada. La concesión, su disposición y la constitución de derechos reales sobre ella, deberán inscribirse en el registro respectivo”.

Sobre ello, además los artículos 9 y 10 del Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería, aprobado por Decreto Supremo N° 014-92-EM, establecen que la concesión minera otorga a su titular el derecho a la exploración y explotación de los recursos minerales concedidos, confiere a su titular un derecho real, consistente en la suma de los atributos que la ley reconoce al concesionario.

De otro lado, el Tribunal Constitucional, en la sentencia recaída en el Expediente N° 0048-2004-PI-TC, ha señalado que la concesión minera “no es un contrato sino un acto administrativo, que determina una relación jurídica pública a través de la cual el Estado otorga, por un tiempo, la explotación de los recursos naturales, condicionada al respeto de los términos de la concesión y conservando la capacidad de intervención si la justifica el interés público”⁷.

Asimismo, Vines & Malca (2019) señalan sobre la concesión minera: “nace de un acto administrativo otorgado por la administración constituyendo a favor del concesionario, un derecho subjetivo sin revestir forma de contrato. Sin embargo, para el sector minero, dicho acto permanecerá vigente, real e irrevocable, en tanto el titular cumpla las obligaciones para mantener su vigencia” (p. 24); así también, tenemos que Baldeón (2016) refiere sobre la concesión minera que “la emisión de un acto administrativo, unilateral y reglado por el cual el Estado constituye a favor de los particulares la facultad de realizar actividades de exploración, explotación, labor general y transporte minero; y, como derecho, otorga un derecho real. Es un acto administrativo [...] no sujeto

⁷ Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 0048-2004-PI-TC, fundamento 108.

a plazo que aplica la ley a un caso concreto, creando a favor del titular derechos y obligaciones” (p. 239).

En ese sentido, a través de la concesión minera, el cesionario adquiere los derechos a explorar y explotar los recursos minerales, teniendo la condición de titular de la concesión minera, lo cual puede implicar también su transferencia o cesión a un tercero para su explotación; sin embargo, de producirse este último caso, el primero seguirá siendo el **titular de la concesión minera** con los derechos y obligaciones que ello implica y el nuevo cesionario adquirirá la condición de nuevo **titular de la actividad minera**.

Cabe resaltar, que esta diferencia es importante, en tanto, si bien el cesionario que obtuvo la concesión minera por parte del Estado tiene la condición de titular de la concesión minera y de la actividad minera, cuyo primer supuesto, implica la adquisición de todos los derechos de la propiedad sobre el derecho real, esto es, del mineral que se encuentra en el área que constituye la concesión, y claro está que el segundo, es parte del primero, en tanto otorga el derecho a explotar, usar o enajenar el yacimiento; pero el otorgamiento a un tercero, involucrará solo la entrega de la actividad minera; en ese sentido, el nuevo cesionario será el legítimo titular de la actividad minera, mientras dure el contrato de cesión.

1.2.14. El contrato de cesión minera

Con fecha 6 de julio de 1900, se aprobó el Código de Minería, el mismo que comenzó a regir en toda la República a partir del uno de enero de 1901, de ahí que se identifica como el Código de Minería de 1901, constituyendo así el primer Código de Minería republicano, en el cual se definió la propiedad minera con los mismos atributos de la propiedad común estableciendo como única causal de su caducidad la falta de pago del canon territorial.

Sin embargo, fue recién con el Código de Minería de 1950 en que se delinearon por primera vez instituciones contractuales propias del Derecho Minero que, con algunas excepciones, han llegado hasta nuestro días, habiéndose reconocido la existencia de los contratos de transferencia, de

opción, los de exploración y explotación hoy llamados contratos de cesión minera, los de compra venta de minerales, préstamos, avíos o habilitaciones, los contratos accesorios de hipoteca y prenda y los de sociedad divididos en sociedades contractuales u sociedades legales (Lastres, 2019, p. 11).

En la actualidad, tenemos que el contrato de cesión minera ha sido regulado en el artículo 166 de la Ley General de Minería, en el cual se establece que el concesionario podrá entregar su concesión minera, de beneficio, labor general o transporte minero, percibiendo una compensación; en ese sentido, solo el concesionario, en tanto constituye ser el titular de la concesión y de la actividad minera, goza del derecho a su explotación y en ejercicio de su libertad de contratación, puede entregar su derecho de explotación a cambio de una contraprestación; no obstante, seguirá siendo el titular de la concesión, en tanto ello no implica la transferencia del título, mientras que el tercero solo será titular de la actividad minera.

En torno a los elementos del contrato, tenemos al: cesionario, tercero, objeto, entrega de la concesión y la compensación; no estableciéndose en la normatividad minera un plazo máximo o mínimo de duración del contrato, ni tampoco el porcentaje máximo de contraprestación, atendiendo a que en el pasado si se estableció una tasa máxima, la cual no podía exceder del 10% del valor bruto de las ventas, disposición derogada por el Decreto Legislativo N° 708.

A nivel doctrinal, se ha señalado en torno al contrato de cesión minera que:

No puede entregarse la concesión a un tercero sin celebrar un contrato de cesión. Igualmente, no puede asimilarse el contrato de cesión al de arrendamiento o que pueda considerarse que se trata por ejemplo de un usufructo. Más aun, no considera que pueda celebrarse respecto de una concesión un contrato de arrendamiento o establecerse un usufructo u otro tipo de derecho. Refiere que en el caso de la cesión sobre una concesión minera estamos ante el derecho que otorga el Estado a explorar y explotar ciertos recursos minerales que son en principio agotables, que no pertenecen al concesionario en tanto no se extraen y que tiene una manifestación o representación física en

tanto que la autorización para explorar y explotar se otorga respecto de lo que encuentre en un lugar determinado, que no se recibe en propiedad como inmueble en el sentido convencional y que es distinto del terreno superficial ubicado en el lugar en el que se llevará a cabo la exploración y explotación. No vemos pues como se puede entregar la concesión a un tercero conservando la titularidad, mediante la celebración de un contrato que no sea el de cesión que la ley ha creado para este fin. (Baldeón citando a Rubio, 2016, p. 621).

En referencia al contrato de cesión minera se ha señalado que:

En este tipo de contrato, el cesionario sustituye al cedente en todos los derechos y obligaciones que tiene este último para con la ley. El cedente conserva su condición de titular, mas no puede ejercer las actividades mineras en su concesión durante la vigencia del contrato de cesión, las que en virtud del contrato han quedado reservadas para el cesionario quien, en adelante, será el titular de la actividad minera; agrega que el cesionario no puede, a su vez, celebrar contratos con terceros sobre la concesión minera que fue materia del contrato de cesión; **puede sí, transferir la posición contractual del contrato de cesión, en su totalidad, a terceros, siempre que el cedente dé su consentimiento por escrito, a menos que en el contrato de cesión haya autorizado para el efecto.** Refiere que la ley no establece limitación alguna en cuanto a la forma y monto de la compensación la que deben fijar las partes contratantes sobre un porcentaje de la producción de minerales denominada regalías. (Baldeón, 2016, p. 621).

Con lo cual, se puede concluir que, en el contrato de cesión minera, intervienen claramente tres partes, los dos sujetos particulares y el Estado (relación jurídica trilateral), en tanto sigue siendo el propietario del recurso natural; no se extinguen las obligaciones taxativas de cada una de las partes frente al mismo y, por su parte, el cesionario goza de la plena titularidad de la actividad minera, lo cual implica su derecho a explotarla.

Cabe agregar, que de conformidad con el artículo 169 y 170 del TUO de la Ley General de Minería, el cesionario que esté operando la concesión, no puede a su vez celebrar con terceros contratos de cesión minera sobre dicha concesión; no obstante, si podrá ser transferida a tercero en su totalidad con el consentimiento expreso del cedente.

1.2.15. El contrato de cesión de posición contractual

Un contrato, conforme al Código Civil, es el acuerdo de voluntades destinado a crear, regular, modificar o extinguir una relación jurídico-patrimonial; existen prestaciones recíprocas entre las partes, generándose derechos y obligaciones, pudiendo sufrir su ejecución, modificaciones como el que alguna de las partes deje de formar parte de la relación contractual y se permita el ingreso de otra. Ello, puede darse a través de hasta tres figuras jurídicas, como es la cesión de posición contractual, la cesión de derechos y la cesión de deudas. La cesión de posición contractual se encuentra regulada en los artículos 1435 al 1439 del Código Civil, mientras que la cesión de derechos y de deudas en los artículos 1206 al 1217 del mismo Código.

La cesión de posición contractual constituye un contrato nominado, en el cual se modifica la situación que ocupa una o más personas que intervienen en este, en tanto alguna de ellas dejaran de formar parte de la relación, pues cederán su lugar a otra; emergiendo de ella el denominado cedente como la persona que cede su posición en el contrato, cesionario como la persona que adquiere la posición en el contrato y asume los derechos y obligaciones del cedente y el cedido como la contraparte del cedente; para llevar a cabo la cesión de posición contractual es necesario que el contrato contenga prestaciones no ejecutadas, el cedido debe manifestar su consentimiento (antes, simultáneamente o después del acuerdo de cesión) y cuando la conformidad del cedido se hubiera dado previamente al acuerdo de cesión el contrato sólo tendrá efectos desde que el acuerdo le es comunicado; una vez celebrada la cesión de posición contractual, el cedente sale de la relación contractual y el cesionario ingresa en ella, asumiendo los derechos y obligaciones que el cedente tenía.

De la Puente y Lavalle (1978) ha señalado sobre el contrato de cesión de posición contractual, lo siguiente: “Comentando la fórmula empleada por el legislador italiano, según la cual el cesionario sustituye al cedente ‘en las relaciones derivadas de un contrato con prestaciones recíprocas no realizadas todavía’, Andreoli indica que debe precisarse que le sustituye, además, ‘en la

misma fuente reguladora' del desarrollo y de la ejecución de las citadas relaciones" (p. 46); por su parte, Vázquez (2016) sostiene: "Es el contrato por el cual una de las partes (contratante cedente), en un contrato con prestaciones pendientes, es decir no ejecutadas totalmente (contrato base o contrato cedido), transfiere su posición contractual a un tercero (contratante cesionario), si la otra parte (contratante cedido) lo consiente antes, simultáneamente o después de la cesión". (p. 433). Partiendo de lo expuesto por la doctrina citada, se puede señalar que, en el contrato de cesión de posición contractual, el cesionario sustituye al cedente en las relaciones derivadas de un contrato con prestaciones recíprocas no ejecutadas totalmente, cuyo cedente transfiere su posición contractual a un tercero, si la otra parte (contratante cedido) lo consiente antes.

1.3. Definición de términos Básicos

Abuso del derecho. "A través del llamado abuso del derecho, dicho comportamiento jurídicamente admitido, se convierte en un fenómeno que consiste en el ejercicio excesivo, irregular, desconsiderado, anormal y, en cualquier caso, antisocial de un derecho subjetivo susceptible de causar daño en relación con un interés ajeno. Es decir, sustancialmente contrario a la moral social". (Fernández, 1992, p. 143).

Activos intangibles. "Conceptos referidos al conocimiento científico o tecnológico, procesos o sistemas, licencias, concesiones, propiedad industrial, denominaciones comerciales, derechos editoriales, franquicias, relaciones comerciales, marcas, etc.; son inmateriales, no monetarios y sin sustancia o contenido físico". (Abanto, 2015, p. 190).

Administración Tributaria. "Son los organismos que administran los impuestos, implementan y hacen cumplir las leyes impositivas, y reciben sus mandatos por ley; la actividad principal de una Administración Tributaria es gravar y cobrar los impuestos creados por ley". (Alink & Van Kommer, 2011, p. 97).

Amortización. “Es la distribución sistemática que se efectúa sobre el aporte amortizable de un activo intangible durante los años de su vida útil, así, se imputa a los ejercicios futuros el esfuerzo incurrido con base en las unidades producidas, de manera lineal en función del tiempo o mediante cualquier modelo que refleje la forma en que se obtienen los beneficios”. (Abanto, 2015, p. 203).

Contribuyente. “Es el deudor tributario por deuda propia; es decir, “el que está obligado a pagar el tributo por haber realizado el hecho generador (lo que se observa en el caso de los impuestos), o respecto del cual se ha producido el hecho generador [...]” (Huamani, 211, p. 229).

Gastos. “Son los decrementos, en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo contable, en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos o bien de nacimiento o aumento de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el patrimonio neto, y no están relacionados con las distribuciones realizados a los propietarios de ese patrimonio”. (Abanto, 2015, p. 193).

Impuesto a la Renta. Es “un tributo que se precipita directamente sobre la renta como manifestación de riqueza. En estricto, dicho impuesto grava el hecho de percibir o generar renta, la cual puede generarse de fuentes pasivas (capital), de fuentes activas (trabajo dependiente o independiente) o de fuentes mixtas (realización de una actividad empresarial = capital + trabajo)”. (Bravo, 2003, p. 63).

Ley Tributaria. Es el conjunto de normas jurídicas relacionadas a la existencia del tributo como obligación de carácter jurídico. Constituye una “norma general y abstracta que prevé que, ante la ocurrencia de un determinado hecho en el mundo fenoménico, se producirá como consecuencia jurídica la instauración de una relación jurídico-tributaria [...]”. (Cucci, 2015, p. 158).

CAPITULO II. METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN

2.1. Diseño de investigación

- No experimental: (se refiere a investigaciones en la que no hay manipulación de alguna variable):

Nuestro diseño de investigación es descriptivo como método científico de investigación que implica observar y describir los fenómenos que conforman el tema propuesto en el proceso de investigación, sin influir sobre él de ninguna manera. Así, los resultados de esta investigación podrán ser utilizados como una propuesta para establecer herramientas que permitan enfocar de mejor manera el tema propuesto en relación al planteamiento del problema.

En ese contexto, debemos señalar que nuestra investigación es “no experimental”, pues estará limitada a observar y analizar los casos de elusión fiscal en las cesiones de posición contractual de las concesiones mineras; analizando sus marcos regulatorios, los casos específicos, las presuntas lagunas o vacíos legales, y definiendo el tratamiento tributario adecuado para evitar los supuestos de elusión fiscal en los casos de cesiones de posición contractual de las cesiones mineras.

- Experimental: (se refiere a investigaciones en la que, si hay manipulación de la variable independiente, cuyas gradaciones producen un efecto deseado en la variable dependiente)

Conforme a lo antes señalado, nuestro trabajo no es un de diseño experimental, por cuanto no es mi deseo o finalidad, el de comprobar empíricamente las hipótesis planteadas, sino solo el teorizar sobre el tema propuesto, en relación a nuestros objetivos e hipótesis.

2.2. Aspectos éticos

Para el proceso de investigación, se tendrá en cuenta las Normas Éticas de Investigación Internacionales y Locales, resaltándose los siguientes aspectos:

Valor social o científico. A fin de que la investigación tenga importancia social y científica; y nos conduzca a mejoras en el sistema judicial.

Validez científica. A fin de que la investigación esté bien diseñada y realizada, para que los resultados sean confiables y eficaces; planteando un propósito claro de generar conocimiento con credibilidad.

Proporción favorable del riesgo-beneficio. A fin de asegurar que los riesgos de la investigación sean mínimos en relación a los beneficios.

Condiciones de diálogo auténtico. El diálogo en la investigación se hace necesario, a fin de corroborar la información y darles fidelidad.

Evaluación independiente. Implica la revisión de la investigación por personas conocedoras no afiliadas al estudio y que tengan autoridad para aprobar, corregir, o suspender la investigación.

Honestidad e integridad. Son deberes de cada autor y persona, revisor y todo interviniente en el proceso de investigación; principalmente para velar por la autoría de los contenidos.

Proceso de revisión. Contribuye al control de calidad y es un paso esencial para determinar la situación y la originalidad de la investigación.

CAPITULO III. RESULTADOS

3.1. Interpretación del artículo 74 del Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería, aprobado por Decreto Supremo N.° 014-92-EM (en adelante Ley General de Minería) y del inciso g) del artículo 44 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N.° 179-2004-EF (en adelante Ley del Impuesto a la Renta)

Para efectos de arribar al sentido y alcance de las referidas disposiciones y determinar cuál regula el tratamiento tributario de la prestación que entrega el cesionario al cedente con motivo de la celebración del contrato de cesión minera, se procederá a aplicar los métodos de interpretación aceptados por el Derecho, como es el método literal, de la *ratio legis* y sistemático, así como, se analizará si en su texto se presentan problemas de interpretación como: antinomia, laguna normativa, ambigüedad, vaguedad y redundancia, para efectos de determinar el tratamiento tributario que corresponda aplicar al caso materia de análisis.

3.1.1. Interpretación del artículo 74 de la Ley General de Minería

3.1.1.1. Ubicación de la disposición materia de análisis

Mediante el Decreto Legislativo N.° 109⁸ se promulgó la Ley General de Minería, su ámbito de aplicación comprendía lo relativo al aprovechamiento de las sustancias minerales del suelo y del subsuelo del territorio nacional, así como, del domicilio marítimo, incluyendo los recursos geotérmicos, con excepción del petróleo e hidrocarburos análogos, los depósitos de guano y las aguas mineromedicinales. Posteriormente, mediante el Decreto Legislativo N.° 708⁹, denominado Ley de Promoción de Inversiones en el Sector Minero, se declara de interés nacional la promoción e inversión en la actividad minera, en su novena disposición transitoria se establece que, por Decreto Supremo, refrendado por el Ministerio de Energía y Minas, se aprobará el Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería.

⁸ Publicado en el diario oficial El Peruano con fecha trece de junio de 1981.

⁹ Publicado en el diario oficial El Peruano con fecha 14 de noviembre de 1991.

En tal sentido, a través del Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería, aprobado por Decreto Supremo N.º 014-92-EM¹⁰, se integró las antes referidas disposiciones; en su Título Noveno: De las Garantías y Medidas de Promoción a la Inversión, Capítulo III: Régimen Tributario, artículo 74 se establece:

CAPITULO III **Régimen tributario**

Artículo 74: El valor de adquisición de las concesiones, se amortizará a partir del ejercicio en que de acuerdo a ley corresponda cumplir con la obligación de producción mínima, en un plazo que el titular de actividad minera determinará en ese momento, en base a la vida probable del depósito, calculada tomando en cuenta las reservas probadas y probables y la producción mínima obligatoria de acuerdo a ley. El plazo así establecido deberá ser puesto en conocimiento de la Administración Tributaria al presentar la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta correspondiente al ejercicio en que se inicie la amortización, adjuntando el cálculo correspondiente.

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

Igualmente, incluirá lo invertido en prospección y exploración hasta la fecha en que de acuerdo a ley corresponda cumplir con la producción mínima, salvo que se opte por deducir lo gastado en prospección y/o exploración en el ejercicio en que se incurra en dichos gastos.

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

3.1.1.2. Interpretación literal

Para efectos de la interpretación literal sobre el texto del artículo 74 del Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería, se citará el significado gramatical de los siguientes términos empleados en el texto: valor, adquisición, concesión, amortizar, petitorio, prospección, exploración, producción mínima,

¹⁰. Publicado en el diario oficial El Peruano con fecha 3 de junio de 1992.

abandonar, agotamiento, reserva, explotación, caducidad, extinción y costo; con el objeto de obtener el sentido literal de la referida disposición.

Valor de adquisición. Según el Diccionario Panhispánico del Español Jurídico (2020) significa: “Valor de incorporación de un bien o derecho al patrimonio de una persona física o jurídica que, a efectos de la determinación de una ganancia o pérdida, estará formado por la suma del importe real por el que dicha adquisición se hubiese efectuado, el costo de las inversiones y mejoras, y los gastos y tributos inherentes a la adquisición, minorado por las amortizaciones practicadas”.

Adquisición. Según el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española (2020), significa: “Acción de adquirir” y el término “adquirir” significa: “Coger, lograr o conseguir”. Azagra et, al., (2012) lo define como: “Hecho o acto jurídico en virtud del cual una persona obtiene o recibe un poder sobre una cosa (dominio o cualquier derecho real sobre la misma)” (p. 62).

Concesión, concesión administrativa y concesión minera. Sobre el término “concesión”, el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española (2020) establece como significado (derecho): “Negocio jurídico por el cual la Administración cede a una persona facultades de uso privativo de una pertenencia del dominio público o la gestión de un servicio público en plazo determinado bajo ciertas condiciones”. Por su parte, el Diccionario Panhispánico del Español Jurídico (2020) el término “concesión minera” significa: “Habilitación a un particular por la Administración de las facultades precisas para la explotación y aprovechamiento de un yacimiento mineral”.

Amortizar y amortización. En referencia al término “amortizar”, el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española (2020) lo define como: “Recuperar o compensar los fondos invertidos en alguna empresa”. Para el Diccionario de Economía y Finanzas (2010), el término “amortización” significa: “Reembolso gradual de una deuda. Gasto incluido en la cuenta de pérdidas y ganancias que expresa la pérdida de valor de un elemento del activo fijo como consecuencia

del uso que de él se hace en la actividad productiva. Según el porcentaje del valor del activo que se declare como gasto cada año, puede hablarse de amortización lineal o acelerada” (p. 36).

Petitorio minero. Para el Ingenmet significa: “Solicitud de una concesión minera para la obtención de derechos sobre las sustancias minerales existentes en un área del territorio nacional y/o dominio marítimo delimitada por coordenadas UTM”.

Prospección. Para el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española (2020) significa: “Exploración del subsuelo basada en el examen de los caracteres del terreno y encaminada a descubrir yacimientos minerales, petrolíferos, aguas subterráneas, etc”.

Exploración. El Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española (2020) lo define como: “Acción y efecto de explorar”, y en torno del término “explorar” significa: “Reconocer, registrar, inquirir o averiguar con diligencia una cosa o un lugar”. Para el glosario, siglas y abreviaturas del subsector hidrocarburos del Ministerio de Energía y Minas del Perú significa: “El planeamiento, ejecución y evaluación de estudios geológicos, geofísicos, geoquímicos y otros; así como la perforación de pozos exploratorios y actividades conexas necesarias para el descubrimiento de hidrocarburos; incluyendo la perforación de pozos confirmatorios para la evaluación de los reservorios descubiertos”.

Titular. Para el Diccionario Panhispánico del Español Jurídico (2020) significa: “Propietario, persona a la que están atribuidos determinados derechos o que está habilitada para ejercerlos; responsable principal de un órgano administrativo, cargo público, título o empresa”.

Abandonar y abandono. Respecto del término “abandonar”, para el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española (2020) significa: “Dejar una actividad u ocupación o no seguir realizándola”. Para el Diccionario Jurídico (2012), el término “abandono” significa: “Modo de pérdida de la posesión. El

abandono se refiere a una situación de hecho, siendo la pérdida voluntaria del derecho la renuncia al mismo”.

Agotamiento. Para el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española (2020) significa: “Acción y efecto de agotar o agotarse”.

Explotación y explotar. Sobre el término “explotación”, el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española (2020) lo define como: “Acción y efecto de explotar”, el término “explotar”: “Extraer de las minas la riqueza que contienen”. Para Tamañes (2010), significa: “Extraer productos de las minas, de la tierra, de los bosques, del mar, etc.” (p. 352).

Caducidad. El Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española (2020) (Derecho) lo define como: “Extinción de una facultad o de una acción por el mero transcurso de un plazo configurado por la ley como carga para el ejercicio de aquellas”. Para el Diccionario Panhispánico del español jurídico (2020), significa: “Decadencia de derechos por su falta de ejercicio en el término establecido en la ley o determinado por la voluntad de las partes contractuales. La caducidad implica la pérdida de fuerza de una ley o un derecho por transcurso del plazo para su ejercicio. Tiene el efecto de extinguir el derecho de forma automática”.

Extinción. El Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española (2020) (Derecho) lo define como: “Acción y efecto de extinguir o extinguirse”. Para el Diccionario Panhispánico del español jurídico, significa: “Cancelación, desaparición o pérdida de eficacia de un derecho o facultad, obligación o deber, de manera que no puede ya ser ejercido el derecho o facultad, ni reclamado el cumplimiento del deber o la obligación”.

Costo. El Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española (2020) lo define como: “Cantidad que se da o se paga por algo”. Para Tamañes (2010) lo define como: “Gasto o sacrificio en que se incurre en la producción de una

mercancía o un servicio. Hace referencia al coste total si no se dice otra cosa” (p. 235).

De la interpretación literal del primer párrafo de la disposición materia de análisis, se tiene que el importe entregado como valor de incorporación por el aprovechamiento del yacimiento minero, que implica la obtención del derecho a su explotación y demás inherentes a la propia concesión, se compensará a partir del ejercicio en que de acuerdo a ley corresponda cumplir con la obligación de producción mínima, en un plazo que el propietario o la persona a la que está atribuida o este habilitada para ejercer el derecho sobre la concesión, 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.

Respecto del segundo y tercer párrafo se puede entender que el importe entregado, por la obtención del derecho a la explotación y aprovechamiento del yacimiento mineral, incluirá el precio (valor) pagado, o los gastos incurridos como consecuencia de la solicitud presentada para la obtención de la concesión minera, según sea el caso; así como, lo invertido en la exploración, evaluación y perforación del subsuelo hasta la fecha en que de acuerdo a ley corresponda cumplir con la producción mínima, salvo que se opte por deducir lo gastado en exploración, evaluación y perforación del subsuelo en el ejercicio en que se incurra en dichos gastos.

Sobre el cuarto párrafo se puede arribar que regula el supuesto en que la habilitación para la explotación y aprovechamiento de un yacimiento mineral fuera dejada, que no se siga efectuando la actividad minera o que se haya extinguido su facultad, antes de cumplir con la producción mínima obligatoria, ante lo cual, el valor entregado por este concepto se recuperará íntegramente en el ejercicio en que ello ocurra. En el caso de terminarse las reservas económicas explotables o declararse la extinción del derecho antes de recuperarse totalmente el valor entregado; podrá, a opción del contribuyente, recuperarse de inmediato el saldo, o continuar recuperándose anualmente

hasta que se haya cancelado el precio pagado dentro del plazo originalmente establecido.

Cabe agregar, que la frase contenida en esta disposición “El valor de adquisición de las concesiones se amortizará a partir del ejercicio en que de acuerdo a ley corresponda [...]”, desde su interpretación literal, alude al valor que entrega un agente a otro, este otro puede ser el Estado como consecuencia de los gastos de petitorio o un particular, para efectos de incorporar a su patrimonio la concesión minera, en tanto no se refiere únicamente al solo cumplimiento de gastos o derechos entregados al Estado; más aún si la entrega de la concesión implica, desde su significado gramatical, la gestión de un servicio público o su aprovechamiento privativo sobre el yacimiento minero, efectuado precisamente por un particular. Debiéndose considerar, además, el texto del segundo párrafo de la disposición materia de interpretación, la cual establece que el importe entregado, esto es, “valor de adquisición” incluirá el precio pagado (pago entre particulares) y los gastos de petitorio (tasas entregadas al Estado por la concesión).

Sobre el orden de las palabras empleados en el texto, encontramos como sujeto al “valor de adquisición de las concesiones mineras”, al verbo “amortizar” y a su predicado “a partir del ejercicio en que corresponda [...]”; con lo cual, se llega a la misma conclusión antes referida, sin que se evidencie que el orden empleado modifique su significado literal.

3.1.1.3. Interpretación teleológica

Como primer paso, debemos señalar que la disposición materia de análisis está contenida en el Capítulo III de la Ley General de Minería, el cual regula lo concerniente al régimen tributario aplicado al aprovechamiento de las sustancias minerales del suelo, subsuelo y dominio marítimo ubicados en el territorio nacional; encontrándose dentro de las actividades de la industria minera: el cateo, prospección, exploración, explotación, labor general, beneficio, comercialización y el transporte minero.

Estas actividades mineras constituyen actividades económicas generadoras de rentas y utilidades, por lo que el agente que las ejecuta adquiere la capacidad económica que le permite sufragar los gastos públicos y de la misma manera, para efectos de su generación, es válido reconocer que incurrirá en gastos que originen la generación de renta, por ende, debe ser considerada para efectos de la determinación del impuesto a la renta. Por lo tanto, se puede arribar que el fin general del Capítulo III, que contiene al referido artículo 74, consiste en regular los tributos, por las actividades mineras que se realiza sobre la explotación de los recursos minerales y la forma en que deben ser determinados, lo cual incluye los ingresos gravados, la deducción de los factores que permiten generar la riqueza o que sirva para el mantenimiento de la fuente, como es el caso, de los gastos, costos, amortización, depreciación, entre otros. De forma específica, tenemos que el artículo 74 de la Ley General de Minería regula el tratamiento tributario de la amortización, para la determinación del impuesto a la renta, a partir de la obtención del valor de adquisición de las concesiones mineras.

El impuesto a la renta constituye un impuesto directo de determinación anual, que se obtiene de la renta bruta, constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable, y cuando tales ingresos provengan de la enajenación de bienes, la renta bruta estará dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados, tratándose de bienes depreciables o amortizables, el costo computable se disminuirá en el importe de las depreciaciones o amortizaciones que hubiera correspondido aplicar de acuerdo a lo dispuesto por esa ley¹¹. En ese entendido, la amortización deberá ser deducida de la renta bruta, como costo computable, para efectos de obtener la renta neta y, con ello, el impuesto que corresponda pagar al obligado.

¹¹ De conformidad con el artículo 20 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N.º 174-2009-EF.

La deducción de la amortización y el reconocimiento de los costos y gastos en que incurre el agente al efectuar la actividad minera, tienen como fuente al principio de no confiscatoriedad, regulado en el artículo 74 de la Constitución Política del Perú, atendiendo a que los tributos no deben gravar de forma confiscatoria y carente de razonabilidad los ingresos que obtiene el agente, como consecuencia de la realización de la hipótesis de incidencia, sino la utilidad neta, la cual se obtiene una vez deducidos todos los costos y gastos que sirvieron para generar la riqueza o para mantener la fuente de la misma, así como, aquellos factores que el legislador haya considerado reconocer en favor del contribuyente sean causales o no, como las contenidas en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

En ese sentido, el primer párrafo del artículo 74 de la Ley General de Minería, tiene por objeto regular la aplicación de la amortización de la concesión minera para efectos de la determinación del impuesto a la renta de tercera categoría que corresponda pagar al agente por la realización de actividades mineras, considerando que la concesión minera va a perder valor como consecuencia de su explotación en el tiempo; estableciendo que el valor de adquisición (valor entregado por el derecho a explotar la concesión minera) se amortizará (división del valor entregado por tal concepto de forma proporcional) a partir del ejercicio en que de acuerdo a ley corresponda cumplir con la obligación de producción mínima, en un plazo en que el titular de actividad minera determinará en ese momento, en base a la vida probable del depósito, calculada tomando en cuenta las reservas probadas y probables y la producción mínima obligatoria de acuerdo a ley.

El segundo párrafo tiene por efecto establecer que al valor de adquisición (sobre el cual se aplicará la amortización) incluirá el precio pagado, o los gastos del petitorio, según el caso; determinando dos supuestos para efectos del valor de adquisición, por un lado, la aplicación de la amortización sobre el precio pagado por la explotación del yacimiento minero, lo cual puede provenir de la realización de los contratos celebrados entre el titular de la concesión minera y terceros, dirigidos a ceder o entregar el derecho a la explotación del

yacimiento minero o la titularidad de la concesión minera; y, por el otro, sobre los gastos en que incurre el concesionario para efectos de obtener la concesión por parte del Estado, que se configura con la expedición del acto administrativo.

El “valor de adquisición” desde el pago que entrega el tercero al concesionario, por el derecho a la explotación del yacimiento minero; tiene por objeto regular los aspectos tributarios de la actividad minera, en tanto, el pago que efectúe un tercero al concesionario por el derecho a la explotación, debe ser deducido de la renta que perciba, al constituir un costo necesario; más aún, si su propio contenido establece que el “valor de adquisición” incluirá el precio pagado, entendiéndose que este precio pagado constituye todo pago que se efectúe para obtener el derecho a la explotación o titularidad de la concesión minera.

El tercer párrafo está direccionado a regular hasta qué momento se puede incluir en el valor de adquisición lo invertido en prospección y exploración; y el cuarto párrafo, regula el supuesto en que la concesión minera fuera abandonada o declarada caduca antes de cumplir con la producción mínima, ante lo cual, el valor de adquisición se amortizará íntegramente en el ejercicio en que ello ocurra, para efectos de la determinación del impuesto a la renta. En caso de agotarse las reservas económicas explotables, hacerse suelta o declararse caduca la concesión antes de amortizarse totalmente su valor de adquisición; podrá, a opción del contribuyente, amortizarse de inmediato el saldo, o continuar amortizándose anualmente hasta extinguir su costo dentro del plazo originalmente establecido.

3.1.1.4. Interpretación sistemática

Para efectos de la interpretación sistemática se procederá a utilizar las disposiciones contenidas en la Ley del Impuesto a la Renta, en tanto regula la forma de determinación del impuesto a la renta, así como, las referentes a la determinación de la naturaleza de la concesión minera, atendiendo a la especialidad de la actividad económica materia de análisis.

En ese contexto, tenemos que el artículo 1, 6 y 20 de la Ley del Impuesto a la Renta, establecen lo siguiente:

“Artículo 1.- El Impuesto a la Renta grava: a) **Las rentas que provengan del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores**, entendiéndose como tales aquellas que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos [...]”. (El énfasis es nuestro).

“Artículo 6.- Están sujetas al impuesto la totalidad de las rentas gravadas que obtengan los contribuyentes que, conforme a las disposiciones de esta Ley, se consideran domiciliados en el país, sin tener en cuenta la nacionalidad de las personas naturales, el lugar de constitución de las jurídicas, ni la ubicación de la fuente productora [...]”. (El énfasis es nuestro).

“Artículo 20.- La renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable. Cuando tales ingresos provengan de la enajenación de bienes, la renta bruta estará dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados. **Si se trata de bienes depreciables o amortizables, a efectos de la determinación del impuesto, el costo computable se disminuirá en el importe de las depreciaciones o amortizaciones que hubiera correspondido aplicar de acuerdo a lo dispuesto por esta Ley”.** (El énfasis es nuestro).

Por su parte, el artículo 66 de nuestra Constitución Política, establece que:

“Artículo 66.- Recursos naturales

Los recursos naturales, renovables y no renovables, son patrimonio de la Nación. El Estado es soberano en su aprovechamiento. Por ley orgánica se fijan las condiciones de su utilización y de su otorgamiento a particulares. La concesión otorga a su titular un derecho real, sujeto a dicha norma legal”.

Así también, tenemos que el artículo 23 de la Ley N° 26821, Ley Orgánica del Aprovechamiento Sostenible de los Recursos Naturales, establece lo siguiente:

“La concesión

Artículo 23.- La concesión, aprobada por leyes especiales, otorga al concesionario el derecho para el aprovechamiento sostenible del recurso natural concedido, en las condiciones y con las limitaciones que establezca el título respectivo.

La concesión otorga a su titular el derecho de uso y disfrute del recurso natural concedido y, en consecuencia, la propiedad de los frutos y productos a extraerse. Las concesiones pueden ser otorgadas a plazo fijo o indefinido. Son irrevocables en tanto el titular cumpla las obligaciones que esta Ley o la legislación especial exijan para mantener su vigencia.

Las concesiones son bienes incorpóreos registrables. Pueden ser objeto de disposición, hipoteca, cesión y reivindicación, conforme a las leyes especiales. El tercero adquirente de una concesión deberá sujetarse a las condiciones en que fue originariamente otorgada. La concesión, su disposición y la constitución de derechos reales sobre ella, deberán inscribirse en el registro respectivo”.

Por su parte, los artículos 9 y 10 de la Ley General de Minería, establecen que:

“Artículo 9.- La concesión minera otorga a su titular el derecho a la exploración y explotación de los recursos minerales concedidos, que se encuentren dentro de un sólido de profundidad indefinida, limitado por planos verticales correspondientes a los lados de un cuadrado, rectángulo o poligonal cerrada, cuyos vértices están referidos a coordenadas Universal Transversal Mercator (UTM).

La concesión minera es un inmueble distinto y separado del predio donde se encuentre ubicada.

Las partes integrantes y accesorias de la concesión minera siguen su condición de inmueble aunque se ubiquen fuera de su perímetro, salvo que por contrato se pacte la diferenciación de las accesorias.

Son partes integrantes de la concesión minera, las labores ejecutadas tendientes al aprovechamiento de tales sustancias. Son partes accesorias, todos los bienes de propiedad del concesionario que estén aplicados de modo permanente al fin económico de la concesión.

Artículo 10.- La concesión minera otorga a su titular un derecho real, consistente en la suma de los atributos que esta Ley reconoce al concesionario. Las concesiones son irrevocables, en tanto el titular cumpla las obligaciones que esta ley exige para mantener su vigencia”.

Atendiendo a las disposiciones citadas; tenemos que el Estado es soberano en el aprovechamiento de los recursos minerales, los cuales pueden ser

objeto de entrega a terceros a través de la concesión minera, otorgándose al concesionario el derecho para el aprovechamiento sostenible de los recursos naturales concedidos, esto es, su derecho al uso y disfrute, así como, a la propiedad de los frutos y productos extraídos. Así también, la concesión minera constituye un inmueble distinto y separado del predio donde se encuentre; por lo tanto, lo que se entrega con la concesión minera no es la propiedad del suelo o del subsuelo, sino el derecho a su explotación y la propiedad de lo extraído; para lo cual, podrá ser objeto de disposición, hipoteca, cesión y reivindicación, conforme a las leyes especiales, en atención a la función del aprovechamiento de los derechos reales.

Este punto es importante desarrollar, en tanto, algunos intérpretes han referido que el titular de la concesión minera es el único que puede ser titular de la actividad minera; sin embargo, al conceder el Estado un derecho de explotación que es distinto del predio, el agente puede transferir o ceder este derecho sin dejar de ser el titular de la concesión minera, pues lo que se transfiere no es la concesión sino el derecho a explotar el yacimiento minero, obteniendo a cambio una compensación que incrementará su patrimonio y, por ende, deberá entregar parte al Estado, como consecuencia de la renta que genere como parte de la actividad económica que desarrolla.

En ese sentido, descrito el derecho que implica la concesión minera sobre los agentes, ya sean concesionarios o cesionarios, a partir de la interpretación de las disposiciones que regulan, para este caso, las concesiones mineras (Constitución Política del Estado, Ley N° 26821 y la Ley General de Minería) y del contenido del artículo 74 de la Ley General de Minería, se puede concluir, que el valor de adquisición de la concesión está referido al precio que se entrega por el derecho a la explotación del mineral, pues finalmente este es el objeto de la concesión minera, el cual puede efectuarse a través de la concesión que entrega el Estado al concesionario, entendido como gasto del petitorio o, como consecuencia, de la celebración de contratos entre privados, referidos a la disposición o cesión del derecho a la explotación del yacimiento minero, existiendo una clara diferencia entre titular de la actividad minera y

titular de la concesión minera, pues lo que se entrega es el derecho a su explotación y no la propiedad del predio. Por ello, cuando el artículo 74 de la Ley General de Minería establece que el “Valor de adquisición de la concesión minera” no puede entenderse que se refiere al precio por la sola propiedad de la concesión minera, sino también el derecho de adquirir la explotación de la concesión minera, en cualquiera de sus formas, bastando que exista acuerdo entre concesionario y adquirente para que configure este supuesto con los efectos tributarios que contenga.

En referencia a la aplicación de las disposiciones concernientes a la determinación de la renta neta, en relación con el artículo 74 de la Ley General de Minería, se puede arribar que, para efectos de obtener la renta neta, como consecuencia de la actividad minera efectuada por el contribuyente, destinado a la explotación del yacimiento minero, deberá deducirse de la renta bruta (conjunto de ingresos afectos al impuesto), el costo computable. Posteriormente, se disminuirá el importe de las depreciaciones o amortizaciones que hubiera correspondido, esto es, la amortización que se obtenga sobre el valor de adquisición de las concesiones, que incluye el precio pagado, como consecuencia de los costos incurridos para obtener la concesión minera por parte del Estado, así como, el precio entregado para efectos de obtener el derecho a la explotación del yacimiento minero por parte del cesionario o tercero, a partir del ejercicio en que de acuerdo a ley corresponda cumplir con la obligación de producción mínima, en un plazo que el titular de la actividad minera determinará en ese momento, cuya amortización será calculada dividiendo el valor de adquisición pagado sobre la base de la vida probable del depósito, calculada tomando en cuentas las reservas probadas y probables y la producción mínima obligatoria de acuerdo a ley.

3.1.1.5. Interpretación conforme a la Constitución

Nuestra Constitución Política establece una serie de derechos que garantizan el libre desarrollo y bienestar de la población; también regula la potestad tributaria, entendida como la facultad para establecer y regular los tributos,

conforme aparece en el artículo 74 de la Constitución Política del Perú: “El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona; así como que ningún tributo puede tener carácter confiscatorio”; advirtiéndose de su contenido, que si bien todos nos encontramos obligados a pagar tributos, a fin de poder contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, en consonancia directa con nuestros ingresos; sin embargo, esta obligación se encuentra sujeta a los principios constitucionales-tributarios, los cuales constituyen valores esenciales del ordenamiento tributario que ejercen influencia en la creación de los tributos, en su aplicación y constituye un límite sobre la potestad tributaria, como son: la reserva de la ley, igualdad, respeto de los derechos fundamentales de la persona y no confiscatoriedad de los tributos.

Estos principios constitucionales tributarios gobiernan el procedimiento de aplicación de las leyes tributarias, lo cual incluye el apartado tributario contenido en la Ley General de Minería, su artículo 74, en ese sentido, su interpretación debe adaptarse a los valores protegidos en estos principios. De forma específica, tenemos que el artículo 74 de la Constitución Política del Estado regula como último principio a la no confiscatoriedad, el cual implica, en los términos del propio Tribunal Constitucional que: “[...] se transgrede el principio de no confiscatoriedad de los tributos cada vez que un tributo excede del límite que razonablemente puede admitirse como justificado en un régimen en el que se ha garantizado constitucionalmente el derecho subjetivo a la propiedad y, además, ha considerado a esta como institución, como uno de los componentes básicos y esenciales de nuestro modelo de Constitución Económica”¹²; en ese sentido, la interpretación constitucional del artículo 74 de la Ley General de Minería debe estar dirigida a que la determinación del tributo (IR) no exceda el límite que razonablemente se admita, a efectos de no vulnerar el derecho a la propiedad del agente, tomado más allá de lo que la ley establezca, como sería el caso del no reconocimiento de las deducciones permitidas por la ley, en razón del principio de causalidad.

¹² Fundamento 5 de la sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 2727-2002-AA/TC.

En ese entendido, cuando el artículo 74 de la Ley General de Minería regula la determinación de la amortización, para efectos de su deducción de la renta bruta, se sujeta al principio de no confiscatoriedad; pues este tributo no grava la renta bruta, sino que permite la deducción, entre otros, de la depreciación o amortización de los bienes adquiridos que son necesarios para la generación de la renta, en tanto pierden valor como consecuencia de su uso, siempre que estén en relación con la generación de la renta y, luego de deducidos los demás factores permitidos por la ley, se calculará finalmente el impuesto que corresponda pagar.

De la misma manera, se evidencia que el valor de adquisición, en los términos de la disposición materia de análisis, incluirá lo invertido en prospección y exploración, al constituir costos en los que incurrió el agente para objeto de explorar y explotar el yacimiento minero, 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 exploración en el ejercicio en que se incurra en dichos gastos.

En el supuesto en que la concesión fuera abandonada o declarada caduca antes de cumplir con la producción mínima obligatoria, su valor de adquisición se amortizará íntegramente en el ejercicio en que ello ocurra; y en el supuesto de agotarse las reservas económicas explotables, hacerse suelta o declararse caduca la concesión antes de amortizarse totalmente su valor de adquisición; podrá, a opción del contribuyente, amortizarse de inmediato el saldo, o continuar amortizándose anualmente hasta extinguir su costo dentro del plazo originalmente establecido; todo ello basados en el principio de no confiscatoriedad.

Es importante desarrollar lo concerniente al principio de capacidad contributiva, que si bien no se encuentra de forma taxativa en el artículo 74 de la Constitución Política del Estado; sin embargo, deriva del principio constitucional de igualdad. Este principio implica que aquellas personas que están llamadas a soportar los gastos públicos, como consecuencia de la

imposición en la prestación de tributos, revelen una manifestación de riqueza presente y suficiente. En los términos del Tribunal Constitucional, fundamento 11 de la sentencia recaída en el Expediente N° 033-204-A/TC, que cita la definición del doctor Alberto Tarsitano, el principio de capacidad contributiva implica: “(...) aptitud del contribuyente para ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias, aptitud que viene establecida por la presencia de hechos reveladores de riqueza (capacidad económica) que luego de ser sometidos a la valoración del legislador y conciliados con los fines de la naturaleza política, social y económica, son elevados al rango de categoría imponible”.

Al aplicar este principio sobre el artículo 74 de la Ley General de Minería, tenemos que el agente que recibe una compensación (valor de adquisición) por entregar o ceder su derecho a la explotación del yacimiento minero, configura un supuesto de capacidad contributiva y debe estar gravada con el impuesto a la renta; pues este hecho constituye una manifestación de riqueza, que implica la entrega de prestación económica y cuantificable a cambio del derecho a la explotación de yacimiento minero, encontrándose en aptitud de soportar las cargas públicas al manifestar la presencia de riqueza.

Este principio también proscribe toda medida injustificada o desproporcionada que grave otra manifestación de riqueza o que la misma sea inexistente; sin embargo, para efectos del artículo 74 de la Ley General de Minería, la acción de entregar el “valor de adquisición” es un hecho determinable que evidencia la manifestación de riqueza en el que recibe la prestación y, por su parte, genera detrimento en el que entrega la prestación (sin perjuicio que también implica una forma de manifestación de riqueza), por lo que, ambos tendrán derecho a que se reconozca estos factores en la determinación del impuesto a la renta.

3.1.1.6. Problemas en la interpretación

Del contenido del artículo 74 de la Ley General de Minería se procederá a analizar si incurre en los supuestos de antinomia, laguna normativa, ambigüedad, vaguedad o redundancia, que pueda originar que el intérprete

incurra en los supuestos de inaplicación, interpretación errónea o aplicación indebida de la disposición materia a interpretar, como consecuencia de la regulación por dos o más disposiciones con consecuencias jurídicas distintas, vacío, imprecisión o más de una regulación, respectivamente; en correspondencia con el inciso g) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, atendiendo a que la materia de análisis se encuentra regulada, según la interpretación a que se refiere sobre una de estas.

a) Antinomia y redundancia

Antinomia

El primer, segundo y tercer párrafo del artículo 74 de la Ley General de Minería regula la amortización del valor de adquisición de la concesión minera, que incluye el precio pagado, o los gastos de petitorio, así como, 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 exploración en el ejercicio en que se incurra en dichos gastos, 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. Este plazo deberá ser puesto en conocimiento de la Administración Tributaria al presentar la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta correspondiente al ejercicio en que se inicie la amortización, adjuntando el cálculo correspondiente.

El cuarto párrafo está abocado a regular el supuesto en que la concesión minera fuera abandonada o declarada caduca antes de cumplir con la producción mínima obligatoria, su valor de adquisición se amortizará íntegramente en el ejercicio en que ello ocurra; y en el supuesto de agotarse las reservas económicas explotables, hacerse suelta o declararse caduca la concesión antes de amortizarse totalmente su valor de adquisición; podrá, a opción del contribuyente, amortizarse de inmediato el saldo, o continuar amortizándose anualmente hasta extinguir su costo dentro del plazo originalmente establecido.

La regulación de activos intangibles de duración limitada, está regulada en el inciso g) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta establece que no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría la amortización de llaves, marcas, patentes, procedimientos de fabricación, juanillos y otros activos intangibles similares; sin embargo, hace una precisión y permite que el precio pagado por activos intangibles de duración limitada, a opción del contribuyente, sea considerado como gasto y aplicado a los resultados del negocio en un solo ejercicio o amortizarse proporcionalmente en el plazo de 10 años; agregando que en el reglamento se determinarían los activos intangibles de duración limitada.

Precisamente, el artículo 25 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta establece que para la aplicación del inciso g) del artículo 44 de la Ley, se consideran activos intangibles de duración limitada a aquéllos cuya vida útil está limitada por ley o por su propia naturaleza, tales como, las patentes, los modelos de utilidad, los derechos de autor, los derechos de llave, los diseños o modelos, planos, procesos o fórmulas secretas, y los programas de instrucciones para computadoras (Software). Con lo cual, se especifica, de forma taxativa, sobre qué activos intangibles de duración limitada se aplicará el tratamiento tributario de gasto, sobre un solo ejercicio o su amortización, proporcionalmente en el plazo de 10 años, a elección del contribuyente.

Ambas disposiciones, si bien regulan el tratamiento tributario de los activos intangibles de duración limitada (como es el caso de la concesión minera), no contienen un supuesto de antinomia; en el entendido, que regulen un mismo supuesto de hecho con consecuencias jurídicas distintas e incompatibles; pues, el artículo 74 de la Ley General de Minería está dirigido a permitir que el contribuyente amortice el valor de adquisición de la concesión minera, entendida esta, como el valor que se entrega para obtener la explotación del yacimiento minero, lo cual incluye, el precio pagado por el derecho a su explotación, los gastos de petitorio, lo invertido en prospección y exploración (salvo que decida deducirlo como gasto), 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. Mientras que el inciso g) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, permite que el precio pagado por activos intangibles de duración limitada, a opción del contribuyente, pueda ser considerado como gasto y aplicado a los resultados del negocio en un solo ejercicio o amortizarse proporcionalmente en el plazo de diez (10) años; entendiéndose por activos intangibles de duración limitada, de conformidad con el artículo 25 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, a aquéllos cuya vida útil está limitada por ley o por su propia naturaleza, tales como: las patentes, los modelos de utilidad, los derechos de autor, los derechos de llave, los diseños o modelos, planos, procesos o fórmulas secretas, y los programas de instrucciones para computadoras (software); sin que en esta disposición normativa se establezca como intangible de duración limitada a la concesión minera.

Cabe agregar, que si bien la concesión minera constituye un intangible de duración limitada; sin embargo, el legislador ha optado por regular su tratamiento tributario en el artículo 74 de la Ley General de Minería, atendiendo a su naturaleza técnica, en atención a que sus procedimientos específicos no permiten, en todos los casos, que se sujete a la norma general, que para este caso constituiría la Ley del Impuesto a la Renta.

Redundancia

De la revisión de la Ley General de Minería se advierte que esta normatividad no contiene otra disposición distinta a la que es materia de análisis que contemple también el tratamiento tributario, como amortización, del valor de adquisición de la concesión minera que ocasione la existencia de dos o más disposiciones destinadas a regular este mismo supuesto.

En referencia al inciso g) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 25 de su Reglamento, se observa que si bien regulan el tratamiento tributario de los activos intangibles de duración limitada, como gasto en un solo ejercicio, o como amortización, en el plazo de diez (10) años, a opción del contribuyente; sin embargo, no se advierte que regule el mismo supuesto

que el contenido en el artículo 74 de la Ley General de Minería, ni tampoco que ambas disposiciones contengan consecuencias jurídicas distintas, pues la primera otorga el tratamiento tributario de amortización sobre la base de la vida probable del depósito, y la segunda, otorga el tratamiento tributario de gasto deducido, en un solo ejercicio, o de amortización, en el plazo de diez años; por lo tanto, entre ambas disposiciones no se avizora un supuesto de redundancia, en donde se produzca la repetición sobre un hecho previamente regulado, con consecuencias jurídicas iguales.

b) Laguna normativa

Del contenido del artículo 74 de la Ley del Impuesto a la Renta se observa que regula el tratamiento tributario del valor de adquisición de la concesión minera, como amortización; sin que se advierta la existencia de vacíos o insuficiencias que ocasionen que el intérprete tenga dudas o no pueda determinar el tratamiento tributario que corresponda aplicar sobre el pago efectuado por tal concepto, ni tampoco que desconozca que supuestos contempla el valor de adquisición (precio pagado, gastos de petitorio, prospección o exploración), para efectos de su deducción de la renta bruta y, con ello, finalmente la determinación del monto del tributo que corresponda pagar por la realización de las actividades mineras.

El intérprete para efectos de poder aplicar la disposición materia de análisis sobre su determinación, y posterior declaración, deberá recurrir a la Ley del Impuesto a la Renta y, con ello, obtener la renta bruta, los costos computables, los gastos y la amortización o depreciación que corresponda, así como, las pérdidas incurridas de ser el caso, para finalmente aplicar la tasa y arribar a la determinación del impuesto a pagar; sin embargo, esta determinación y aplicación conjunta con la Ley del Impuesto a la Renta no determina un vacío normativo sobre el tratamiento tributario del precio pagado por el valor de adquisición de la concesión minera, como amortización.

c) Ambigüedad de la norma

Para efectos de evaluar si se presenta polisemia de significados en la letra de la disposición normativa materia de análisis, que pueda regular más de un concepto o supuesto fáctico, se ha procedido a analizar los siguientes términos utilizados en la disposición: valor de adquisición, concesión, amortizar, petitorio, gasto, producción mínima, titular, prospección, exploración, producción mínimo(a), abandonar, reserva, explotación, caducidad, extinción y costo; desde las definiciones arribados en la parte referida a la interpretación del texto materia de análisis.

En ese sentido, del significado de las palabras empleadas en el texto de la disposición materia de análisis se advierte que no presentan polisemia de significados que impliquen que el artículo 74 de la Ley General de Minería regule más de un supuesto fáctico. Así también, del análisis de los signos lingüísticos empleados se observa que las comas que aparecen en el texto no originan más de una interpretación sobre su regulación.

De la misma manera, tampoco se observa falta de concordancia entre sujeto y verbo que ocasione dudas sobre su aplicación; pues la disposición contiene como sujeto, al “valor de adquisición”; su verbo, “amortización”; y predicado, “a partir del ejercicio en que de acuerdo a ley corresponda cumplir con la obligación de producción mínima, en un plazo que el titular de la actividad minera determinará en ese momento, en base a la vida probable del depósito, calculada tomando en cuenta las reservas probadas y probables y la producción mínima obligatoria de acuerdo a ley”. En su segundo párrafo; contiene al sujeto, “valor de adquisición”; el verbo, “incluirá”; y su predicado, “el precio pagado, o los gastos de petitorio, según el caso”. El tercer párrafo, refiere del segundo párrafo, entendiéndose que, sigue usándose el mismo sujeto, “valor de adquisición”; su verbo “incluirá”; y su predicado, “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”. En el cuarto párrafo (primera oración), se observa que el sujeto sigue siendo “valor de

adquisición”; el verbo, “fuere abandonada o declarada caduca antes de cumplir con la producción mínima obligatoria”, y su predicado, “se amortizara íntegramente en el ejercicio en que ello ocurra”; en la segunda oración, encontramos que el sujeto sigue siendo “valor de adquisición”; el verbo, “amortizarse de inmediato el saldo, o continuar amortizándose anualmente hasta extinguir su costo dentro del plazo originalmente establecido”; y el predicado, “en el caso de agotarse las reservas económicas explotables, o hacerse suelta o declararse caduca la concesión antes de amortizarse totalmente su valor de adquisición; podrá, a opción del contribuyente”; sin que se advierta la falta de algún elemento en la oración que oscurezca su significado o, de ser el caso, que se aprecie un desorden entre sujeto, verbo y predicado que empañe su interpretación.

Así también, se observa que el texto no contiene un uso excesivo de gerundios, encontrándose en este, los siguientes: “tomando y adjuntando”, los cuales no implican oscuridad en el texto que involucre dudas sobre el sujeto o la consecuencia jurídica de la misma.

Respecto del empleo del término “y/o” se observa que este se presenta en el tercer párrafo, al referirse a que el valor de adquisición 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; de cuyo texto se evidencia que el “y/o” tiene por objeto establecer que el contribuyente puede incluir el valor de prospección y exploración en el valor de adquisición, para efectos de su amortización, u optar por deducirlo como gasto en prospección o exploración en el ejercicio en que se incurra. Si bien, era suficiente establecer el término “o”, para efectos de la coordinación en un sentido exclusivo e inclusivo a la vez; sin embargo, su utilización no implica un supuesto de oscuridad que cause indeterminación de su significado.

d) Vaguedad

Del contenido del artículo 74 de la Ley General de Minería se observa que no se ha definido que se entiende por valor de adquisición, a efectos de circunscribir su ámbito de aplicación; presentándose con ello el supuesto de indeterminación o imprecisión en el texto, en tanto este término puede ser entendido bajo cualquier forma en que se adquiriera el derecho a la explotación del yacimiento minero.

De la misma manera, tampoco se evidencia que se haya incluido un glosario de términos en la Ley General de Minería, atendiendo a su naturaleza técnica, a efectos de comprender el significado que atribuyó el legislador a los términos utilizados en la disposición “valor de adquisición”.

La indeterminación o imprecisión del texto normativo se presenta, en tanto el término “valor de adquisición” puede ser entendido, para algunos, como el pago por la celebración de los contratos en los cuales su objeto consista en la entrega del derecho a explotar el yacimiento, sin perder la titularidad de la concesión minera frente al Estado; para otros, el término “valor de adquisición” solo puede estar referida a los gastos en que incurre el agente que petitiona la concesión minera al Estado, otros entenderán que la norma hace un silencio sobre la regulación de la transferencia o entrega del derecho a la explotación del yacimiento y, por ende, acudirán a la integración de la ley, aplicando las demás normas en materia tributaria, en su defecto, normas distintas a las tributarias o a los principios del Derecho Tributario, los principios del Derechos Administrativo y los principios generales del Derecho, para efectos de determinar sus efectos tributarios.

Ante tal esquema, desde mi perspectiva, el intérprete debe recurrir a los métodos de interpretación, para efectos de comprender cual es el sentido del “valor de adquisición” y determinar si el artículo 74 de la Ley General de Minería se aplica únicamente a los gastos incurridos por la entrega del derecho a la explotación del yacimiento minero (gastos de petitorio), por parte del Estado al concesionario a través de la emisión del acto administrativo por la autoridad

competente; o, de ser el caso, si también se puede aplicar al valor que entrega un tercero al concesionario por adquirir el derecho a la explotación del yacimiento minero.

3.1.1.7. Conclusión sobre la disposición materia de análisis

La estructura de las normas es compleja, las cuales contiene la hipótesis, un mandato y una sanción. Verificada la hipótesis, el mandato actúa, incide (Ataliba, 2019, p. 776); en ese sentido, el acto de interpretación debe involucrar analizar cada elemento de la norma, para efectos de arribar al sentido más justo posible y, claro está, sin infringir el sistema tributario peruano.

Como hipótesis de la norma materia de análisis encontramos (hecho descrito); que: “El valor de adquisición de la concesión se amortizará a partir del ejercicio en que de acuerdo con la ley corresponda cumplir con la obligación de producción mínima [...] en base a la vida probable del depósito [...]; entendiéndose así, que la hipótesis sería la adquisición de la concesión y, su mandato, que se amortice a partir del ejercicio en que de acuerdo a ley corresponda en base a la vida probable del depósito. Con los elementos de la norma, esto es, hipótesis y mandato, procedemos a extraer la regla jurídica, a partir de los problemas en la interpretación que se haya encontrado y su interpretación conforme a los métodos de interpretación desarrollados en la presente tesis.

En ese sentido, tenemos que, como consecuencia del análisis sobre los problemas en la interpretación del artículo 74 de la Ley General de Minería, se encontró que presenta un problema de vaguedad, pues no se ha especificado en el propio texto que se entiende por “valor de adquisición” o, de forma específica, que comprende. De la misma manera, tampoco se ha incluido un glosario de términos en la Ley General de Minería, para efectos de comprender el significado que atribuyó el legislador a los términos utilizados en la disposición, como sería el caso del “valor de adquisición”, lo cual ocasiona un supuesto de indeterminación o imprecisión en el texto.

Como consecuencia de la configuración de este problema en la interpretación, el intérprete puede tener dudas sobre su sentido y alcance; por lo que, para tal efecto, deberá utilizar los diversos métodos de interpretación aceptados por el Derecho, de conformidad con la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario y, como consecuencia de ello, deberá arribar al sentido del valor de adquisición de concesión minera, específicamente, qué factores comprende.

En tal contexto, de los métodos de interpretación empleados (lingüístico, teleológico y sistemático), para efectos de conocer que se entiende por “valor de adquisición” y, con ello, el sentido y alcance de la disposición, se obtuvo a partir de su sola interpretación literal que “El valor de adquisición de la concesión minera” (hecho que es materia de análisis en la presente tesis) refiere de aquel valor que entrega el adquirente al concesionario o cesionario con el objeto de explotar el yacimiento minero; la hipótesis está contenida por el pago que entrega este agente y el mandato será el tratamiento de amortización para efectos de la determinación del tributo.

Bajo el lenguaje usado en la disposición se podría entender que “El valor de adquisición de la concesión minera” implica solamente el pago que entrega el concesionario al Estado, como consecuencia de los gastos por concepto de petitorio o ante la transferencia de la concesión; sin embargo, el término “valor” tiene como significado el “valor de incorporación de un bien o derecho al patrimonio del agente” y adquisición implica “conseguir un bien o derecho”; por lo que, el “Valor de adquisición de la concesión minera” será todo pago entregado para conseguir el derecho a la concesión, lo cual incluye la relación contractual entre particulares.

Mas aún, si la propia disposición en su segundo párrafo establece que “El valor de adquisición de la concesión minera incluirá el precio pagado o los gastos del petitorio”; efectuando diferencia entre ambos factores, pues el “Valor de adquisición de la concesión minera” contempla no solo los gastos del petitorio (Estado-concesionario) sino otras formas en que se adquiere la concesión. Este segundo párrafo tiene como estructura lógica, a la hipótesis de incidencia que

sería, el pago por el derecho a la concesión o de los gastos del petitorio, y como mandato, que formará parte del valor de adquisición.

El impuesto a la renta al no constituir un tributo inconstitucional, no grava la totalidad de los ingresos, sino que contempla una serie de deducciones sobre la renta bruta (entendida como los ingresos brutos que obtiene el agente como consecuencia del trabajo, capital o de ambos factores), como es el caso del costo computable a que se refiere el artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta, del cual debe deducirse la depreciación o amortización, ocasionando la obtención de la renta neta (renta bruta menos el costo computable), aplicándose la tasa del impuesto a la renta, una vez reducidos todos los costos y gastos que han servido para generar la renta o mantener la fuente de riqueza.

En ese sentido, el valor de adquisición, el cual contiene todo pago destinado a explotar el yacimiento minero, ya sea como consecuencia de los costos incurridos (gastos de petitorio), para efectos de obtener la concesión por parte del Estado, o del pago efectuado, como consecuencia de la transferencia de la concesión minera por parte del concesionario a un tercero, o de ser el caso, del pago efectuado por la entrega de la concesión (no transferencia) a un tercero para su uso o disfrute (explotación); deberá ser deducido, bajo el sistema de amortización, para efectos de la determinación del impuesto a la renta que deberá pagar al Estado, por los ingresos que obtiene por la actividad minera, sobre la base de la vida probable del depósito, tomando en cuenta las reservas probadas y probables y la producción mínima obligatoria de acuerdo a ley.

Esta interpretación contiene una renuncia dineraria por parte del tercero que tiene como objeto una futura generación de renta; por ello, resulta razonable que el legislador permita que el concesionario, adquirente o tercero pueda deducir vía amortización el pago efectuado por el derecho a la explotación del yacimiento, caso contrario, implicará que se grave con el impuesto a la renta, la renta bruta del agente y no la renta neta.

Mas aún, si consideramos que el Derecho tributario estudia la relación económica, en donde el agente contribuye al Estado a partir de los hechos económicos que producen los movimientos de riqueza; en ese sentido, al producirse como hecho económico la adquisición de la concesión o el derecho a su explotación, se produce un hecho económico que implica riqueza para ambos agentes (el que entrega y el que da), sobre este último, si bien generará riqueza al explotar el bien, también tiene derecho a deducir este pago, a través de la figura de la amortización.

De la misma manera, a través de la interpretación sistemática, se pudo concluir que el “valor de adquisición” está referido a todo precio entregado por el derecho a la explotación del yacimiento minero y no solo por los gastos del petitorio, atendiendo a que, de conformidad con el artículo 66 de la Constitución política del Estado, del artículo 23 de la Ley N.º 26821 y de los artículos 9 y 10 de la Ley General de Minería, la concesión minera otorga un derecho real, destinado al aprovechamiento sostenible del recurso natural concedido, esto es, su derecho de uso y disfrute, así como, la propiedad de los frutos y productos extraídos, en tanto, la concesión minera constituye un inmueble distinto y separado del predio donde se encuentre; por lo que, lo que se entrega no es la propiedad del suelo o del subsuelo, sino el derecho a su explotación y la propiedad de lo extraído. Por lo tanto, el valor de adquisición comprende todo precio que se entrega por el derecho a la explotación del yacimiento minero, ya sea, los costos incurridos por el petitorio, así como, por la celebración de los contratos de transferencia o su cesión, siempre que este destinada a su explotación, como titular de la actividad minera.

Debe agregarse que si la intención del legislador hubiera estado dirigida a que este articulado solo regulara la transferencia de la concesión y de los gastos del petitorio, no habría agregado la precisión contenida en el segundo párrafo o, en todo caso, esta precisión debió encontrarse en el primer párrafo al referirse al valor de adquisición, pero al no ser este el caso, la misma resulta aplicable a todos los supuestos de pago por la explotación de la concesión minera; sin que se vislumbre, incluso, un supuesto de interpretación restrictiva ni extensiva, al

no ampliarse o reducirse el texto de la ley a supuestos distintos a los contenidos en esta.

La interpretación sistemática, a partir de la disposición materia de análisis en conjunto con la Constitución y las leyes referentes a concesiones mineras, conduce a la comprensión de la regla jurídica que la regulación del “Valor de adquisición de la concesión minera”, como amortización, proviene de la voluntad del legislador, como garante del principio de no confiscatoriedad y capacidad contributiva, que constituye reglas básicas para el reparto de las cargas públicas.

En referencia a la integración de la norma, tenemos que el artículo materia de análisis, si bien requiere de un tipo de interpretación, más allá de la simple literalidad de la norma para arribar al sentido del término “Valor de adquisición de la concesión minera”, no se advierte la presencia de un vacío normativo, que implique la aplicación de otra regulación que contemple la situación de hecho semejante a la omitida en la norma; en tanto, bastará con entender este supuesto conjuntamente con el sentido de la disposición (teleológico) y de las demás normas que contiene la Ley del Impuesto a la Renta (sistemático) e, incluso, con el propio contenido constitucional, que conllevará a determinar la estructura de la disposición y, con ello, su consecuencia jurídica, ya sea, desde el aspecto material, verbo, aspecto espacial, aspecto temporal, consecuencia tributaria y el aspecto personal, al determinar la estructura de la norma tributaria. (Bravo Cucci, 2015, p. 169).

Por lo tanto, el “valor de adquisición de la concesión minera” contenido en el artículo 74 de la Ley General de Minería es entendido como el valor de los gastos de petitorio incurridos por el concesionario al momento de gestionar la concesión minera con el Estado, el valor entregado por la transferencia de la concesión minera del concesionario a un tercero, así como, por todo pago que se efectúe con la finalidad de obtener el derecho a la explotación de los recursos minerales que contenga la misma, el cual será amortizado, sobre la base de la vida probable del depósito dando como resultado, luego de las demás

deducciones conforme a Derecho, el impuesto que deberá pagar el agente que efectuó la actividad económica minera.

3.1.2. Interpretación del inciso g) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta

3.1.2.1. Ubicación de la disposición materia de análisis

Mediante el Decreto Legislativo N.º 774¹³ se aprobó la Ley del Impuesto a la Renta, la cual tiene por objeto regular la aplicación del impuesto a la renta respecto de las rentas que provengan del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores. Posteriormente, se emitió el Decreto Supremo N.º 054-99-EF que contenía el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, actualmente derogado por el Decreto Supremo N.º 179-2004-EF¹⁴, norma que hoy se encuentra vigente y contiene el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta.

El inciso g) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta pertenece al Capítulo VI-De la Renta Neta, que tiene por objeto regular la determinación de la renta neta, los gastos deducibles y no deducibles, depreciación, presunción de rentas para no domiciliados, el tratamiento a los contribuyentes domiciliados sobre sus rentas de fuente extranjera y demás; su texto establece:

“Artículo 44.-No son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría:

[...]

g) No son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría:

La amortización de llaves, marcas, patentes, procedimientos de fabricación, juanillos y otros activos intangibles similares. **Sin embargo, el precio pagado por activos intangibles de duración limitada, a opción del contribuyente, podrá ser considerado como gasto y aplicado a los resultados del negocio en un solo ejercicio o amortizarse proporcionalmente en el plazo de diez (10) años. [...].**

En el Reglamento se determinarán los activos intangibles de duración limitada”. (El énfasis es nuestro).

¹³ Publicado el diario oficial El Peruano el 31 de diciembre de 1993.

¹⁴ Publicado en el diario oficial El Peruano con fecha 08 de diciembre de 2004.

3.1.2.2. Interpretación literal

Para efectos de la interpretación literal se procederá a citar el significado gramatical de los siguientes términos: deducible, determinación, amortización, precio, pagar, activo, intangible, duración, limitada, opción, gasto, aplicar, negocio, ejercicio, proporcionalmente y plazo.

Deducible y deducciones de la cuota. Del diccionario de la Real Academia de la Lengua Española (2020) establece como significado gramatical del término “deducible”: “que puede ser deducido” y por el término “deducido”: “restar o descontar una cantidad”. Por su parte, el Diccionario de Economía y Finanzas (2010), define como “deducciones de la cuota”: “las minoraciones que se aplican a la cuota tributaria, con el resultado final de la deuda tributaria” (p. 262).

Determinación de la base imponible. Del diccionario de la Real Academia de la Lengua Española (2020) lo define como: “acción y efecto de determinar o determinarse” y por el término “determinar” significa: “establecer y fijar algo”. Por su parte, el Diccionario jurídico (2012) define a la “determinación de la base imponible” como la: “Fijación de la misma por el contribuyente o por la Administración Tributaria conforme a lo dispuesto en la normativa de cada tributo”.

Amortización y amortizar. Para el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española (2020) significa: “acción y efecto de amortizar” y por el término “amortizar” significa: “recuperar o compensar los fondos invertidos en alguna empresa”. Para el Diccionario de Economía y Finanzas (2010), significa: “Reembolso gradual de una deuda. Gasto incluido en la cuenta de pérdidas y ganancias que expresa la pérdida de valor de un elemento del activo fijo como consecuencia del uso que de él se hace en la actividad productiva. Según el porcentaje del valor del activo que se declare como gasto cada año, puede hablarse de amortización lineal o acelerada” (p. 36).

Precio. Para el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española (2020) significa: “Valor pecuniario en que se estima algo”. Para el Diccionario de Economía y Finanzas (2010) significa: “Lo que debe darse a cambio de una cosa, expresándose generalmente ese contravalor en unidades monetarias”(p. 634).

Pagar y pago. Para el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española (2020) el término “pagar” significa: “Dicho de una persona: Dar a otra, o satisfacer, lo que le debe”. En el Diccionario de Economía y Finanzas (2010), el término “pago” significa: “La entrega de dinero a cambio de un producto o servicio, o para saldar una deuda” (p. 600).

Activo. Para el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española (2020) significa: “Conjunto de todos los bienes y derechos con valor monetario que son propiedad de una empresa, institución o individuo”. Para el Diccionario de Economía y Finanzas (2010) se define como: “Conjunto de bienes y derechos cuya titularidad pertenece a una persona física o jurídica” (p. 12).

Intangible. Para el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española (2020) significa “Que no debe o no puede tocarse”. Para el Diccionario de Economía y Finanzas (2010) se define como: “Dentro de la economía de la empresa, se dice de todas las actividades, inversiones, etc., que no tienen materialización concreta en activos fijos, en existencias de materias primas o en stocks de productos terminados” (p. 454).

Duración. Para el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española (2020) significa: “Tiempo que dura algo o que transcurre entre el comienzo y el fin de un proceso”. Para el Diccionario de Economía y Finanzas (2010) se define como: “Se calcula como la media ponderada de los plazos en que un título genera algún tipo de flujo de dinero, siendo la ponderación actual de cada flujo dividido por el precio del título” (p. 297).

Limitada. Para el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española (2020) significa: “Que tiene límite”, y sobre el término “límite” significa: “Fijar la extensión que pueden tener la autoridad o los derechos y facultades de alguien”.

Opción. El Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española (2020) lo define como: “Libertad o facultad de elegir”. Para el Diccionario Panhispánico del Español Jurídico (2020) se define como: “Derecho a elegir entre dos o más alternativas”.

Gasto y gasto deducible. El Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española (2020) al término “gasto” lo define como: “Cantidad que se ha gastado o se gasta”, y como “gasto deducible”: “Cantidad que por ley puede restar el contribuyente al fijar la base imponible de un tributo”. Para el Diccionario de Economía y Finanzas (2010) “gasto deducible” significa: “Aquellos que pueden retirarse de los ingresos computables, siempre que no se haya hecho lo mismo en las bases de impuestos a cuenta” (p. 398).

Aplicar. El Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española (2020) significa: “Destinar, adjudicar, asignar” Para el Diccionario Panhispánico del Español Jurídico (2020), significa: “Adjudicar bienes o efectos”.

Negocio. Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española (2020) significa: “Aquello que es objeto o materia de una ocupación lucrativa o de interés”.

Ejercicio y ejercicio económico. En referencia al término “ejercicio”, el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española (2020) lo define como: “Periodo de tiempo, normalmente de un año, en que una institución o empresa dividen su actividad económica”. Para el Diccionario de Economía y Finanzas (2010), el término “ejercicio económico” significa: “Período de tiempo, generalmente un año, en el que se miden las variaciones del patrimonio de una empresa y se determinan los resultados de su negocio” (p. 314).

Proporcionalmente. Sobre el término “proporcionalmente”, para el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española (2020) significa: “De manera proporcional”, y por el término “proporcional” significa: “Dicho de una cantidad o de una magnitud. Que mantiene una proporción o razón constante con otra”.

Plazo. El Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española (2020) lo define como: “Término o tiempo señalado para algo”. El Diccionario Panhispánico Español (2020) lo define como: “Término señalado para realizar algo, o vencimiento del mismo. Tiempo legal o contractualmente establecido que ha de transcurrir para que se produzca un efecto jurídico, usualmente el nacimiento o la extinción de un derecho subjetivo”.

De la interpretación literal se podría entender que, para efectos de la determinación del impuesto a la renta de tercera categoría, no será disminuido, la recuperación de llaves, marcas, patentes, procedimientos de fabricación, juanillos y otros activos intangibles similares. No obstante, permite que el valor pecuniario pagado por concepto de los bienes y derechos con valor monetario que son de propiedad de la empresa de carácter intangible (inmaterial que no se puede tocar) de tiempo fijo (duración limitada), el contribuyente tiene la libertad de elegir, si disminuye este valor, al fijar la base imponible del impuesto a la renta, asignándolo al resultado de la actividad económica en un solo año, o lo compensa, en proporción a razón constante en el tiempo de diez años.

Con relación a qué activos intangibles serán pasibles del tratamiento de disminución en un solo ejercicio o por compensación proporcional en razón constante a razón de diez años; tenemos que estos factores se encuentran determinados en el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta. Con lo cual, la propia disposición circunscribe los factores que serán objeto de deducción, entendiéndose así que esta disposición no se aplica a todos los intangibles de duración limitada, sino solo aquellos que establezca de forma taxativa el reglamento.

3.1.2.3. Interpretación teleológica

La Ley del Impuesto a la Renta –que contiene la norma materia de análisis– regula el tributo denominado impuesto a la renta, el cual grava las rentas que provienen del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores, entendiéndose como tales, aquellas que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos; las ganancias de capital; otros ingresos que provengan de terceros, establecidos en la ley; y las rentas imputadas, incluyendo las de goce o disfrute, establecidas por la propia ley.

El impuesto a la renta es un impuesto directo que grava las ganancias empresariales, la riqueza generada por el trabajo personal y los réditos obtenidos por la colocación de capital, lo cual trae consigo ingresos en el agente como consecuencia de su configuración o realización, encontrándose, por ende, en la capacidad de sufragar los gastos públicos en que incurre el Estado, como: salud, educación, seguridad, infraestructura, transporte, justicia, entre otros, que permiten el libre desarrollo y bienestar de la población, así como, la garantía del Estado de Derecho como factor significativo para el desarrollo de la libre empresa.

Esta capacidad para sufragar los gastos del Estado constituye la capacidad contributiva, que deriva del principio constitucional-tributario a la igualdad, la cual en los términos del profesor Jarach (1996) constituye: “En relación impositiva el criterio justificativo, la razón última por la cual toma un hecho de la vida como presupuesto de una obligación tributaria es la capacidad contributiva [...] es la única razón que explica la graduación del impuesto según la magnitud económica de presupuesto de hecho, es el único presupuesto que representa un puente entre la ley y el hecho imponible” (p. 90); por el cual, todos tenemos el deber de contribuir con los gastos públicos en la medida de nuestras posibilidades, esto es, en proporción con nuestros ingresos y rentas. En los términos del profesor Durán (2009b) “(el) deber de contribuir en el momento actual del diseño del Estado (en sus variantes de Estado Social y Democrático de Derecho o Estado Constitucional) acaba siendo un pilar fundamental y necesario, especialmente por su situación de

bien constitucional destinado al cumplimiento de los fines constitucionales” (p. 14).

Este impuesto es el más importante de todos los tributos, pues es el que mayor ingreso genera al Estado, gravando las rentas de primera categoría: rentas producidas por el arrendamiento, subarrendamiento y cesión de bienes; de segunda categoría: rentas del capital no comprendidas en la primera categoría; de tercera categoría: rentas del comercio, la industria y otras expresamente consideradas por la Ley; de cuarta categoría: rentas del trabajo independiente; y de quinta categoría: rentas del trabajo en relación de dependencia, y otras rentas del trabajo independiente expresamente señaladas por la ley.

Para efectos de su determinación, en relación directa con la renta neta que obtiene el agente, debe considerarse aquellos gastos, costos y pérdidas necesarios para su generación o mantenimiento de su fuente; por lo tanto, nuestro ordenamiento tributario permite la deducción de estos factores, para efectos de obtener la renta neta, sobre la cual recién se aplicará la tasa por concepto de impuesto a la renta que corresponda, en estricta relación con el derecho a la igualdad.

Bajo esta concepción, ha sido regulado el inciso g) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, el cual precisamente se encuentra ubicado en el Capítulo VI, titulado: De la Renta Neta, cuyo capítulo regula la determinación de la renta neta, la cual se obtiene deduciendo de la renta bruta, los gastos deducibles, la depreciación, la pérdida del ejercicio, o la amortización de ser el caso, entre otros factores, en tanto se encuentren permitidos de forma taxativa por la ley y hayan servido para generar la renta o mantener su fuente, entendido esto último como el principio de causalidad; que en los términos del profesor Villanueva (2013) es entendido como: “La vinculación causal de gastos con la generación de rentas o mantenimiento de la fuente (actividad empresarial)” (p. 102); con lo cual toda deducción para efectos de la determinación del impuesto a la renta deben encontrarse en relación directa con la generación de la renta

o el mantenimiento de la fuente, los cuales deben sujetarse a los criterios de normalidad y razonabilidad.

El profesor Luis Duran (2009a), en torno a los criterios admitidos sobre el principio de causalidad, menciona que

“Para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, estos deberán ser, entre otros: a) normales para la actividad que genera la renta gravada, b) razonables, en relación con los ingresos del contribuyente y c) generales, en el caso de los gastos señalados en los incisos I y II del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta” (p.12).

La razón de ser del inciso g) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta está dirigido a establecer qué factores no deben ser deducidos para la determinación de la renta neta, como es: la amortización de llaves, marcas, patentes, procedimientos de fabricación, juanillos y otros activos intangibles similares, todos ellos intangibles ya sea de duración limitada o ilimitada; sin embargo, precisa que el precio pagado por activos intangibles de duración limitada, a opción del contribuyente, podrá ser considerado como gasto y aplicado a los resultados del negocio en un solo ejercicio o amortizarse proporcionalmente en el plazo de diez (10) años; con lo cual, se arriba a que aquellos intangibles de duración limitada, diferentes de las llaves, marcas, patentes, procedimientos de fabricación, juanillos y otros similares, podrán ser deducidos como gasto en un solo ejercicio, esto es en una sola armada, sobre todo el valor pagado por concepto del intangible de duración limitada; o a opción del contribuyente, amortizarlo proporcionalmente en el plazo de 10 años.

Debe señalarse que en esta disposición encontramos dos tratamientos diferentes para efectos de la deducción del activo intangible de duración limitada, pues por un lado, la empresa puede decidir que el pago por concepto de la adquisición de un activo intangible de duración limitada, lo deduzca en un solo ejercicio, lo cual ocasionará un menor pago del impuesto a la renta en ese ejercicio; y por el otro, puede decidir amortizarlo, esto es dividir su valor de forma proporcional en el período de diez años, y deducir solamente esa décima parte en cada ejercicio hasta culminar su deducción.

Por ello, la determinación sobre qué activos intangibles permite este tratamiento de gasto en un solo ejercicio debe sujetarse estrictamente al Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, en tanto, el artículo materia de análisis establece que su reglamento determina los activos intangibles de duración limitada. En ese sentido, deberá considerarse como intangibles de duración limitada sujeto al tratamiento de gasto en un solo ejercicio o de amortización en el plazo de diez años, a opción del contribuyente, solo y estrictamente aquellos que establezca el reglamento.

3.1.2.4. Interpretación sistemática

Para efectos de la interpretación sistemática se procederá a utilizar las disposiciones contenidas en la propia Ley del Impuesto a la Renta, en tanto regula la determinación del impuesto a la renta, y su Reglamento.

En ese contexto, tenemos que el artículo 1, 6, 22, 28 y 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, establecen lo siguiente:

“Artículo 1: El Impuesto a la Renta grava: a) **Las rentas que provengan del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores**, entendiéndose como tales aquellas que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos [...]”. (El énfasis es nuestro).

“Artículo 6: **Están sujetas al impuesto la totalidad de las rentas gravadas que obtengan los contribuyentes que, conforme a las disposiciones de esta Ley, se consideran domiciliados en el país**, sin tener en cuenta la nacionalidad de las personas naturales, el lugar de constitución de las jurídicas, ni la ubicación de la fuente productora [...]”. (El énfasis es nuestro).

“Artículo 22: Para los efectos del impuesto, las rentas afectas de fuente peruana se califican en las siguientes categorías: a) Primera: Rentas producidas por el arrendamiento, subarrendamiento y cesión de bienes; b) Segunda: Rentas del capital no comprendidas en la primera categoría; c) Tercera: **Rentas del comercio, la industria y otras expresamente consideradas por la Ley**; d) Cuarta: Rentas del trabajo independiente; e) Quinta: Rentas del trabajo en relación de dependencia, y otras rentas del trabajo independiente expresamente señaladas por la ley”. (El énfasis es nuestro).

“Artículo 28: Son rentas de tercera categoría: a) **Las derivadas del comercio, la industria o minería;** de la explotación agropecuaria, forestal, pesquera o de otros recursos naturales [...]”. (El énfasis es nuestro).

“Artículo 37: A fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley [...]”.

Por su parte, el artículo 25 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N.º 122-94-EF, establece lo siguiente:

“Artículo 25º.- Gastos no deducibles

a) Para la aplicación del inciso g) del Artículo 44º de la Ley se tendrá en cuenta lo siguiente:

1. El tratamiento previsto por el inciso g) del Artículo 44º de la Ley respecto del precio pagado por activos intangibles de duración limitada, procederá cuando dicho precio se origine en la cesión de tales bienes, y no a las contraprestaciones pactadas por la concesión de uso o el uso de intangibles de terceros, supuesto que encuadran en la deducción a que se refiere el inciso p) del Artículo 37º de la Ley.

2. **Se consideran activos intangibles de duración limitada a aquellos cuya vida útil está limitada por ley o por su propia naturaleza, tales como las patentes, los modelos de utilidad, los derechos de autor, los derechos de llave, los diseños o modelos planos, procesos o fórmulas secretas y los programas de instrucciones para computadoras (Software). No se considera activos intangibles de duración limitada las marcas de fábrica y el fondo de comercio (Goodwill).**

[...]”. (El énfasis es nuestro).

De la interpretación conjunta de las referidas disposiciones con el inciso g) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta; se puede arribar que el impuesto a la renta grava la totalidad de las rentas que se obtienen del capital, trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores; la renta de tercera categoría comprende las derivadas del comercio, la industria, la minería, entre otras actividades económicas. Para efectos de la determinación de la renta neta sobre las rentas de tercera categoría, se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como, los vinculados con

la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por ley.

Los gastos deducibles para la determinación del impuesto a la renta deben resultar necesarios para producirla y mantener su fuente, así como, los vinculados con la generación de ganancias de capital, estableciendo enunciativamente que gastos se encuentran permitidos; en consonancia con el referido principio de causalidad. La propia ley determina que gastos son deducibles para efectos de la determinación del impuesto a la renta y cuáles no, si bien el contribuyente ha incurrido en estos, el propio legislador ha optado por no permitir que sean objeto de disminución de los estados financieros, encontrándose dentro de estos a los siguientes: amortización de llaves, marcas, patentes, procedimientos de fabricación, juanillos y otros activos intangibles similares.

Sin embargo, el legislador efectúa una excepción, permitiendo solamente la deducción solo de determinados activos intangibles de duración limitada, otorgándoles el tratamiento de gasto en un solo ejercicio o amortizándolos en diez años, a opción del contribuyente, de conformidad con el artículo 25 del Reglamento; considerándose activos intangibles de duración limitada, para efectos de la aplicación del inciso g) del artículo 44; aquellos cuya vida útil está limitada por ley o por su propia naturaleza, tales como, las patentes, los modelos de utilidad, los derechos de autor, los derechos de llave, los diseños o modelos, planos, procesos o fórmulas secretas, y los programas de instrucciones para computadoras.

En ese entendido, el inciso g) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta solo contempla aquellos intangibles de duración limitada enunciados en el artículo 25 de su Reglamento, pues en su propio texto señala que: "En el reglamento se determinarán los activos intangibles de duración limitada"; por lo que, se puede comprender que solo el precio pagado por concepto de patentes, modelos de utilidad, derechos de autor, los derechos de llave, diseños o modelos, planos, procesos o fórmulas secretas y los programas de

instrucciones para computadoras, podrán ser deducidos como gasto en un solo ejercicio o amortizados en el plazo de 10 años, a opción del contribuyente. De tratarse de activos intangibles de duración limitada distintos a los descritos en el artículo 25 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, corresponderá el tratamiento que establezca la propia disposición, pero distinto al supuesto que desarrolla el inciso g) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta.

3.1.2.5. Interpretación conforme a la Constitución

Nuestra Constitución Política desarrolla en su artículo 74, que el Estado al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona; así como que ningún tributo puede tener carácter confiscatorio; con lo cual, se puede arribar que, si bien todos nos encontramos obligados a pagar nuestros tributos, a fin de poder contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, esta potestad se sujeta a los principios constitucionales tributarios antes referidos.

El principio de no confiscatoriedad tiene por objeto proteger la propiedad contra el ejercicio de la potestad tributaria que ejerce el Estado al crear, regular, y exigir el cumplimiento de los tributos, resguardando que la determinación de los tributos se sujete estrictamente a la ley, así como, de las demás obligaciones que corresponden a los contribuyentes; el cual puede constatarse de forma cuantitativa (valor monetario) y cualitativa (afectación de los demás principios constitucionales tributarios). Sobre este principio el profesor Ataliba citado por Villegas (2002) sostiene que “El análisis debe partir del principio de la capacidad contributiva que es consagrado por el derecho brasileño. Este principio se traduce en la exigencia de que la tributación sea graduada en forma tal de adaptarse a la riqueza de los contribuyentes. Implica que cada ley tributaría tome aspectos de esta riqueza, pero sin destruir su base creadora” (p. 209). Esta forma de protección en que opera este principio está relacionada con las deducciones que regula la Ley del Impuesto a la Renta, pues permiten que el impuesto a la renta no se aplique sobre el total del ingreso (100% de la renta) que obtiene el contribuyente, sino que se

deduzcan aquellos costos y gastos en que ha incurrido como consecuencia de la generación de la renta, o del mantenimiento de la fuente, y siempre que no constituyan una liberalidad del contribuyente.

El artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta establece taxativamente aquellos gastos que serán deducidos de la renta bruta, a fin de obtener la renta neta; de igual manera el artículo 44 de la referida norma establece, de forma taxativa, que gastos no admite la ley, para efectos de la determinación de la renta imponible de tercera categoría; en cuyo inciso g) se establece como gasto no deducible la amortización de llaves, marcas, patentes, procedimientos de fabricación, juanillos y otros activos intangibles similares; entendiéndose así, que estos activos intangibles sean de duración limitada o ilimitada, así como sus similares, no deberán ser deducidos para la determinación de la renta neta. Sin embargo, la propia disposición efectúa una excepción, estableciendo que el precio pagado por activos intangibles de duración limitada, a opción del contribuyente, podrá ser considerado como gasto y aplicado a los resultados del negocio en un solo ejercicio o amortizarse proporcionalmente en el plazo de diez (10) años.

Esta deducción de los intangibles de duración limitada aplicada como gasto o como amortización, está en armonía con el principio de no confiscatoriedad y de igualdad, en tanto permite que el gasto o costo incurrido por el contribuyente sea extraído de la renta bruta y, con ello, se obtenga la renta neta, que refleje lo que el contribuyente efectivamente obtiene como ingreso (refiriéndonos en específico a las rentas de tercera categoría), y sobre ello, se aplique la tasa del impuesto a la renta que corresponda.

Bajo esta perspectiva, la interpretación del inciso g) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta conforme a la Constitución, consiste en comprender que el pago por concepto de intangibles de duración limitada distintos a las llaves, marcas, patentes, procedimientos de fabricación, juanillos y otros activos intangibles similares, deberán ser deducidos para efectos de la determinación del impuesto a la renta, a opción del contribuyente, como gasto

en un solo ejercicio, o amortizado en el plazo de 10 años; permitiendo que su determinación obedezca al ingreso neto que perciba el obligado, sin que se aplique más allá de lo que le corresponde aportar para sostener los gastos públicos.

En esta misma línea, se hace necesario abordar el principio de legalidad, el cual también se encuentra contenido en el artículo 74 nuestra Constitución Política. Sobre este principio, Pérez Royo (2000) nos comenta que: “Una última exigencia que puede conectarse con el principio de legalidad es la seguridad jurídica o certeza del Derecho. En doctrina clásica (Adam Smith) se había advertido tradicionalmente la existencia de este postulado de la imposición, que exige que el contribuyente pueda conocer la suficiente precisión el alcance de sus obligaciones fiscales” (p. 42). Para Huapaya (2006) “[...] la Ley (entendiendo este último concepto como toda norma jurídica, es decir, ley en sentido material) la que se constituye en el parámetro principal del poder, por lo que se afirma categóricamente que el poder solo se ejerce, por virtud de la ley y en nombre de esta” (p. 109); con lo cual se puede advertir que, con este principio más allá de lo que establezca el órgano legitimado para la producción de normas tributarias; permite que el contribuyente a través del contenido explícito de la ley o del decreto legislativo tenga la certeza del hecho imponible y de sus consecuencias jurídicas, a la vez, la forma de determinación de los tributos, esto es, qué aspectos deben ser reducidos para la determinación de la renta, sin que, se permita que la Administración Tributaria, en clara violación a la norma, desconozca un hecho que el legislador ha regulado.

De la misma manera, tampoco el contribuyente podrá deducir un aspecto al que la norma ha negado su deducción de forma taxativa, como refiere el artículo materia de análisis, con la excepción de los supuestos de los activos intangibles de duración limitada establecidos de forma literal en el artículo 25 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta; por lo que, bajo el principio de legalidad solo podrán deducirse estos factores y no otros, incluso, este

principio se puede interpretar con el de seguridad jurídica, por el cual los ciudadanos deben tener la certeza del derecho.

3.1.2.6. Problemas en la interpretación

a) Antinomia y redundancia

Antinomia

El inciso g) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta establece que no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría la amortización de llaves, marcas, patentes, procedimientos de fabricación, juanillos y otros activos intangibles similares; sin embargo, hace una precisión y permite que el precio pagado por activos intangibles de duración limitada, a opción del contribuyente, sea considerado como gasto y aplicado a los resultados del negocio en un solo ejercicio o amortizarse proporcionalmente en el plazo de 10 años; agregando que en el reglamento se determinarían los activos intangibles de duración limitada.

En ese sentido, el artículo 25 de su Reglamento establece que para la aplicación del inciso g) del artículo 44 de la Ley, se consideran activos intangibles de duración limitada a aquéllos cuya vida útil está limitada por ley o por su propia naturaleza, tales como, las patentes, los modelos de utilidad, los derechos de autor, los derechos de llave, los diseños o modelos, planos, procesos o fórmulas secretas, y los programas de instrucciones para computadoras (Software). Con lo cual, se especifica de forma taxativa qué activos intangibles de duración limitada se aplicará el tratamiento tributario de gasto sobre un solo ejercicio o su amortización, proporcionalmente en el plazo de 10 años, a elección del contribuyente.

De la revisión de la Ley del Impuesto a la Renta no se observa que contenga una disposición que regule gastos no deducibles en los términos de la disposición materia de análisis, o que precise que los activos intangibles de duración limitada recibirán el tratamiento de gasto en un solo ejercicio o amortizado en el plazo de 10 años, a opción del contribuyente.

Sobre la antinomia de la disposición materia de análisis frente al artículo 74 de la Ley General de Minería se advierte que no contiene un supuesto de antinomia, esto es, que regulen un mismo supuesto de hecho con consecuencias jurídicas distintas e incompatibles; en tanto, esta última está dirigida a permitir que el contribuyente amortice el valor de adquisición de la concesión minera, entendida esta, como el valor que se paga para efectos de obtener el derecho a explotar el yacimiento minero, lo cual incluye, el precio pagado por el derecho a su explotación, los gastos de petitorio, lo invertido en prospección y exploración (salvo que decida deducirlo como gasto), 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; mientras la primera, permite que el precio pagado por activos intangibles de duración limitada, a opción del contribuyente, pueda ser considerado como gasto y aplicado a los resultados del negocio en un solo ejercicio o amortizarse proporcionalmente en el plazo de diez (10) años; entendiéndose por activos intangibles de duración limitada, de conformidad con el artículo 25 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, a aquellos cuya duración está limitada por ley o por su propia naturaleza, tales como: las patentes, los modelos de utilidad, los derechos de autor, los derechos de llave, los diseños o modelos, planos, procesos o fórmulas secretas, y los programas de instrucciones para computadoras (Software); sin que se establezca como intangible de duración limitada a la concesión minera y que tenga como consecuencia el tratamiento de gasto y aplicado a los resultados del negocio en un solo ejercicio o su amortización proporcional en el plazo de diez años.

Redundancia

De la revisión de la Ley del Impuesto a la Renta se observa que no se ha desarrollado supuestos iguales a los establecidos en la disposición materia de análisis, que determinen un tratamiento tributario de gasto en un solo ejercicio o amortizado en el plazo de 10 años, sobre los activos intangibles de duración limitada tales como: patentes, los modelos de utilidad, los derechos de autor, los derechos de llave, los diseños o modelos, planos, procesos o fórmulas secretas, y los programas de instrucciones para computadoras (software).

De la misma manera, en referencia a la disposición materia de análisis con el artículo 74 de la Ley General de Minería, no se evidencia que ambas disposiciones regulen iguales supuestos, más aún si tienen consecuencias jurídicas diferentes, pues la primera, determina la aplicación de gasto en un solo ejercicio o su amortización en el plazo de diez años, a opción del contribuyente, y la segunda, otorga el tratamiento tributario de amortización, sobre la base de la vida probable del depósito. Por lo tanto, no se avizora un supuesto de redundancia, en donde se produzca la repetición sobre un hecho previamente regulado, con consecuencias jurídicas iguales.

b) Laguna normativa

Del contenido del inciso g) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta no se observa que contenga vacíos o insuficiencias que ocasionen que el intérprete no pueda determinar con suficiente certeza el tratamiento tributario que corresponda aplicar al precio pagado por los siguientes activos intangibles de duración limitada: patentes, los modelos de utilidad, los derechos de autor, los derechos de llave, los diseños o modelos, planos, procesos o fórmulas secretas, y los programas de instrucciones para computadoras, esto es, como gasto en un solo ejercicio o amortizarlos en el plazo de 10 años, a opción del contribuyente.

Sin perjuicio de lo expuesto, cabe agregar que el intérprete para efectos de poder aplicar esta disposición, podrá recurrir a los demás articulados de la Ley del Impuesto a la Renta y, con ello, obtener la renta bruta, los costos computables, gastos y la amortización o depreciación, según sea el caso, así como, las pérdidas, y con la aplicación de la tasa que corresponda, determinar el impuesto a pagar; sin embargo, esta determinación y aplicación conjunta con los demás articulados de la Ley del Impuesto a la Renta y de su Reglamento, no determina un vacío normativo sobre la aplicación como gasto o amortización del precio pagado por los activos intangibles de duración limitada, precisados en la disposición materia de análisis y específicamente, en el artículo 25 de su Reglamento.

c) Ambigüedad

Para efectos de evaluar si se presenta polisemia de significados en la letra de la disposición normativa, que arribe a más de un concepto o supuesto fáctico, se procederá a analizar los siguientes términos utilizados en la disposición: llaves, marcas, patentes, fabricación, juanillos, activo, intangible, similares, precio pagado, duración, limitada, opción, gasto, resultados y negocio, desde las definiciones que aparecen al momento en que se efectuó la interpretación literal de la referida disposición conjuntamente con las del artículo 25 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Llaves:	Beneficio que proviene del prestigio y crédito alcanzado por un establecimiento industrial o comercial gracias a la inteligencia y actividad del dueño. Beneficio que el comprador de un establecimiento industrial o comercial toma en cuenta y paga en la confianza de que sus productos van a ser preferidos por el público. (Diccionario Panhispánico del Español Jurídico, 2020).
Marca:	Todo signo visible, novedoso y característico que permite distinguir productos, servicios o establecimientos comerciales o industriales de sus similares, tales como nombres, seudónimos, palabras, expresiones arbitrarias o de fantasía, combinación de colores, viñetas, etiquetas, o una combinación de estos elementos, y las frases de propaganda o publicitarias. (Diccionario Panhispánico del Español Jurídico, 2020).
Patente:	Documento en que se reconoce a alguien una invención y los derechos derivados de la misma. (Diccionario Panhispánico del Español Jurídico, 2020).
Fabricar:	Producir objetos en serie, generalmente por medios mecánicos. (Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, 2020).
Juanillo:	Pago que recibe un inquilino por traspasar el derecho de arriendo. (Diccionario Panhispánico del Español Jurídico, 2020).
Similar:	Que tiene semejanza o analogía con algo. (Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, 2020).

De tales definiciones se advierte que los términos utilizados no presentan polisemia de significados que impliquen que el inciso g) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta regule más de un supuesto fáctico. De otro lado, se

observa que las comas que aparecen en el texto no implican más de una interpretación sobre su regulación.

Tampoco se observa falta de concordancia entre sujeto y verbo, pues la disposición contiene al sujeto, que para este caso es la “renta imponible de tercera categoría”; su verbo, “determinación”; y predicado, “no son deducibles: la amortización de llaves, marcas patentes, procedimientos de fabricación, juanillos y otros activos intangibles similares”. En su segunda oración; el sujeto, “el precio pagado por activos intangibles de duración limitada”; el verbo, “podrá”, y su predicado, “ser considerado como gasto y aplicado a los resultados del negocio un en solo ejercicio o amortizarse proporcionalmente en el plazo de diez años, a opción del contribuyente”. La tercera oración, tiene como sujeto, “Sunat”; su verbo “facultada”; y su predicado, “para determinar el valor real de dichos intangibles, para efectos tributarios, cuando considere que el precio consignado no corresponda a la realidad. La cuarta oración, tiene como “sujeto” a “La regla anterior “, como verbo, “no es aplicable”, como predicado, “a los intangibles aportados, cuyo valor no podrá ser considerado para determinar los resultados”. La quinta oración tiene como sujeto, “Reglamento”, como verbo, “determinarán”, y como predicado, “los activos intangibles de duración limitada”.

Así también, se observa que el texto no contiene un uso de gerundios que impliquen oscuridad en el texto de la disposición ocasionando dudas sobre el sujeto o la consecuencia jurídica de la misma.

Respecto del empleo “y/o” que pueda ocasionar dudas sobre su aplicación, se advierte que no ha sido empleado en el texto de la disposición materia de análisis.

d) Vaguedad

Del contenido de la disposición materia de análisis se evidencia que no se produce el supuesto de vaguedad de la disposición, en tanto se remite a su propio Reglamento, para efectos de determinar qué supuestos tienen la condición de activo intangible de duración limitada y, por ende, únicamente

sobre el precio pagado por estos intangibles corresponderá aplicar el tratamiento tributario de gasto en un solo ejercicio o de amortización en el plazo de 10 años, a opción del contribuyente.

Distinto sería el supuesto en que la disposición no realizara ninguna referencia a que supuestos contemplan los activos intangibles de duración limitada, ante lo cual, bastaría que un determinado bien tenga esa condición para que tuviera que aplicarse el tratamiento tributario antes explicitado; sin embargo, no es este el caso.

3.1.2.7. Conclusión sobre la norma

El sentido de esta disposición esta avocada a regular los supuestos que no son deducibles para la determinación del impuesto a la renta de tercera categoría, encontrándose a la amortización de llaves, marcas, patentes, procedimientos de fabricación, juanillos y otros activos intangibles similares; y, de la misma manera, determinar qué activos intangibles de duración limitada tendrán el tratamiento tributario de deducción, como gasto en un solo ejercicio, o de amortización en el plazo de 10 años, a opción del contribuyente. Estos supuestos han sido debidamente determinados en el artículo 25 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, estableciendo que se consideran activos intangibles de duración limitada a aquellos cuya vida útil está limitada por ley o por su propia naturaleza, tales como las patentes, los modelos de utilidad, los derechos de autor, los derechos de llave, los diseños o modelos planos, procesos o fórmulas secretas y los programas de instrucciones para computadoras (Software). No se considera activos intangibles de duración limitada las marcas de fábrica y el fondo de comercio (Goodwill).

Por lo tanto, para efectos de su aplicación, el intérprete deberá corroborar que el precio pagado por el bien corresponda a los activos intangibles de duración limitada descritos en el artículo 25 del Reglamento de la Ley del impuesto a la Renta; en su defecto, le corresponderá aplicar el tratamiento establecido en la

Ley del Impuesto a la Renta, distinto a la deducción vía gasto en un solo ejercicio o de amortización en el plazo de 10 años, a opción del contribuyente.

Debe agregarse que la aplicación del inciso g) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta al estar contenida en la norma general que regula la determinación del Impuesto a la Renta, deberá ser aplicada en tanto no contradiga normas especiales que puedan regular la aplicación de gastos y costos atendiendo a la naturaleza especial de determinadas actividades económicas, pues de ser así deberá aplicarse la norma especial sobre la general, por aplicación del principio de especialidad; pero de presentarse el supuesto de laguna normativa en la norma especial, se podrá interpretar que el legislador tenía por objeto que se aplicara la norma general, evitando así un supuesto de redundancia de la norma, ocasionando problemas en la interpretación y aplicación, que en el tiempo produce el incremento innecesario de la utilización de recursos en los procedimientos administrativos y judiciales dirigidos a resolver la controversia jurídica sobre la aplicación entre una y otra norma.

Resulta necesario desarrollar en este aspecto el principio de especialidad, el cual en los términos del profesor Tardío, citando a Bobbio (2003), señaló que: “La propia norma especial sobre la general es la expresión de la exigencia del camino de la justicia [...] En favor de la norma especial hay una precisión de mayor justicia, precisamente porque el ideal del ordenamiento justo es aquel en el que se da a cada uno lo que le corresponde, por la singularidad que le distingue como persona frente a los demás personas” (p. 192); Zegarra (2005), al citar a Albaladejo, señala que: “Se llama general a la norma que contiene una regla general [...] las normas relativas a ciertas clases especiales de personas, cosas o relaciones que se apartan de la regla general para mejor aplicar el principio que la preside a aquellas clases especiales, se denominan normas especiales” (p. 19).

En tal sentido, la Ley General de Minería, para efecto de determinar el tratamiento tributario del valor de adquisición de la concesión minera resulta

ser la norma especial frente a la Ley del Impuesto a la Renta que constituye la norma general, por lo que, en atención al principio general del Derecho por el que la aplicación de la primera prima sobre la segunda. Así también, el contenido de la Ley General de Minería resulta ser más exacto para el supuesto de hecho materia de análisis, frente a la regulación de los bienes intangibles de duración limitada a que se refiere la Ley del Impuesto a la Renta, dentro de lo cual no calza la concesión minera, atendiendo a su compleja estructura, lo cual incluye el derecho que se entrega por parte del Estado, en su condición de soberano en el aprovechamiento frente a derechos privados derivados de derechos que corresponden entre particulares referidas a la propiedad intelectual.

En conclusión, el inciso g) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta regulará la aplicación como gasto en un solo ejercicio o como amortización en el plazo de 10 años, a opción del contribuyente, solo a aquellos activos intangibles de duración limitada descritos en el artículo 25 del su Reglamento; lo cual, no incluye a la concesión minera.

3.2. El contrato de cesión minera

Con la interpretación de los artículos 74 de la Ley General de Minería y del inciso g) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta se ha podido determinar el sentido y alcance de cada uno de ellos; sin embargo, es necesario conocer algunos aspectos del contrato de cesión minera y determinar cuál de las referidas disposiciones resultan aplicables al tratamiento tributario del pago que efectúa el cesionario al cedente con motivo de la cesión de la actividad minera.

3.2.1. Naturaleza del contrato de cesión minera

El Título Décimo Tercero de la Ley General de Minería desarrolla lo referente a los contratos mineros, entre los cuales encontramos al contrato de transferencia, contrato de opción, contrato de cesión minera, contrato de hipoteca y prenda minera.

En el capítulo IV, artículos 166 a 171, de la norma antes referida, desarrolla lo concerniente al contrato de cesión minera, estableciendo lo siguiente:

CAPITULO IV CONTRATO DE CESION MINERA

“Artículo 166.- El concesionario podrá entregar su concesión minera, de beneficio, labor general o transporte minero a tercero, percibiendo una compensación. El cesionario se sustituye por este contrato en todos los derechos y obligaciones que tiene el cedente.

Artículo 167.- Prohíbese a las empresas estatales de derecho privado, la celebración de contratos de cesión minera que afecten derechos mineros sobre los cuales esas empresas no hubieren efectuado trabajos mineros y que, al 15 de diciembre de 1991, no hayan sido objeto de tal sistema de contratación. Respecto a los contratos de cesión minera vigentes, tales empresas propiciarán, en orden de prioridad, contratos de opción de transferencia, o cualquier forma societaria con los actuales cesionarios.

Artículo 168.- En los procedimientos en los que se discuta el título o el área de la concesión, deberá entenderse necesariamente con el cedente y el cesionario, salvo que cualquiera de ellos hubiere delegado expresamente el derecho de defensa en favor del otro.

Artículo 169.- El cesionario que esté operando una concesión, no podrá a su vez celebrar con terceros contratos de cesión minera sobre dicha concesión.

Artículo 170.- El contrato de cesión minera podrá ser transferido en su totalidad a tercero, con el consentimiento expreso del cedente.

Artículo 171.- Son causales de resolución del contrato de cesión minera, el incumplimiento de las obligaciones contenidas en el Título Sexto, Capítulo I de la presente Ley, así como de aquéllas que se hubiesen pactado en el contrato.

Las acciones sobre resolución del contrato de cesión minera se tramitarán de acuerdo a las reglas del procedimiento de menor cuantía”.

De estas disposiciones se puede advertir que el concesionario que ostenta la titularidad del yacimiento minero puede entregar este derecho, ya sea, la explotación, beneficio, o transporte minero a un tercero, percibiendo a cambio una compensación por la entrega de su derecho real; con lo cual, el cesionario se sustituye por este contrato sobre todos los derechos y obligaciones que tiene el cedente.

Se establece como prohibición que el cesionario que esté operando una concesión celebre con terceros contratos de cesión minera sobre dicha concesión, entendiéndose así, que deberá dejar la explotación de la concesión y, en el estado en que se encuentre, la entregara al tercero para su explotación, a través de la transferencia de la cesión minera, sin que se pueda producir una nueva cesión minera. De la misma manera, estipula que el contrato de cesión minera podrá ser transferido en su totalidad a tercero, con el consentimiento expreso del cedente; permitiéndose el supuesto en que se efectúe una primera cesión minera y, posteriormente, este derecho de cesión se transfiera a un nuevo tercero, el cual tendrá el derecho a explotar el yacimiento, pero el titular de la concesión minera, seguirá siendo el propietario, al cual el Estado le entregó la concesión, por ello, se establece que para efectos de la transferencia de la cesión minera, el cedente deberá prestar su consentimiento, pues será a este a quien entregue finalmente la explotación una vez cumplido el plazo, o no haya bien por explotar, o decida enajenar a otro el derecho a la explotación, por un nuevo contrato de transferencia de cesión minera.

3.2.2. El pago efectuado por el cesionario al cedente por la celebración del contrato de cesión minera

La Ley General de Minería no ha establecido alguna restricción en torno a su monto, sujetándose a la libertad de comercio reconocido en nuestra Constitución Política, en el artículo 58, al exponer que el Estado estimula la creación de riqueza y garantiza la libertad de trabajo y la libertad de empresa, comercio e industria; por lo cual ambas partes (cedente y cesionario) son libres de pactar la compensación acorde a sus intereses e incluso por el tiempo que dure la explotación de los recursos minerales.

Sin embargo, al tratarse de una actividad económica que genera utilidades para ambas partes, cabría preguntarse cuál debe ser el tratamiento legal que debe otorgarse a este pago para efectos de la determinación del impuesto a la renta, por parte del cesionario y como debe registrarlo financieramente, de tal forma que el impuesto a pagar traduzca la aplicación del principio de

capacidad tributaria, sin que resulte contrario al principio constitucionalmente reconocido de no confiscatoriedad.

De conformidad con el artículo 1 de la Ley del Impuesto a la Renta, el impuesto a la renta grava las rentas que provengan del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores, entendiéndose como tales aquellas que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos; la renta bruta –según lo expuesto en el artículo 20 de la antes referida norma– está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable; cuando tales ingresos provengan de la enajenación de bienes, la renta bruta estará dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados. Si se trata de bienes depreciables o amortizables, a efectos de la determinación del impuesto, el costo computable se disminuirá en el importe de las depreciaciones o amortizaciones que hubiera correspondido aplicar de acuerdo a lo dispuesto por esta Ley. Para efecto de determinar la renta bruta, deberá deducirse del ingreso neto –en el supuesto de enajenación de bienes, lo cual puede suponer la venta de minerales– el costo computable de los bienes enajenados, entendidos como el costo de adquisición, producción o construcción, o, en su caso, el valor de ingreso al patrimonio o valor en el último inventario determinado conforme a Ley, ajustados de acuerdo a las normas de ajuste por inflación con incidencia tributaria, según corresponda¹⁵.

De la misma manera, el artículo 37 de la referida norma establece que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, resultando deducible, entre otros, las depreciaciones por desgaste u obsolescencia de los bienes del activo fijo y las mermas y desmedros de existencias debidamente acreditados, de acuerdo con las normas establecidas en los artículos siguientes¹⁶.

¹⁵ De conformidad con el quinto párrafo del artículo 20 del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N.º 179-2004-EF, modificado por el Decreto Legislativo N.º 979.

¹⁶ De conformidad con el inciso f) del artículo 37 del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N.º 179-2004-EF.

Por lo cual, para efectos de la determinación del impuesto a la renta que tenga que pagar el cesionario deberá, como primer paso, deducir de los ingresos netos el costo computable, esto es, el costo de adquisición, producción o construcción, o, en su caso, el valor de ingreso al patrimonio o valor en el último inventario determinado conforme a Ley, ajustados de acuerdo a las normas de ajuste por inflación; y una vez obtenida la renta bruta, deberá deducir los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, resultando deducibles, entre otros, las depreciaciones por desgaste u obsolescencia de los bienes del activo fijo.

Cabe preguntarse si este gasto por concepto de depreciación por desgaste u obsolescencia del activo fijo que, para nuestro caso, resulta ser el pago por la adquisición al derecho a la explotación de la actividad minera, debe efectuarse en un solo ejercicio, o si por su parte deberá dividirse de forma proporcional al tiempo del contrato de la cesión minera. Pues, resulte uno u otro supuesto, este incidirá de forma sustancial en la determinación del impuesto, en tanto no es lo mismo deducir la suma de quinientos mil con 00/100 soles (S/ 500.000.00) en un solo ejercicio, que dividirlo en forma proporcional sobre la duración del contrato de cesión minera o sobre el tiempo de vida del depósito minero, ya sea por 5, 10 o 15 años. Para tal efecto, resulta trascendente la interpretación efectuada en los capítulos precedentes sobre el artículo 174 de la Ley General de Minería y del inciso g) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta.

3.2.3. Tratamiento tributario del pago que entrega el cesionario al cedente con motivo de la realización del contrato de cesión minera

3.2.3.1. Como amortización, conforme al artículo 74 de la Ley General de Minería

De la interpretación del artículo 74 de la Ley General de Minería realizada precedentemente, se obtuvo que el pago entregado por el derecho a la explotación de la concesión minera, ya sea, como consecuencia de los gastos del petitorio, para efectos de obtener la concesión por parte del Estado; del pago

efectuado, como consecuencia de la transferencia de la concesión minera, por parte del concesionario a un tercero; o del pago efectuado por la entrega de la concesión (no transferencia) a un tercero para su uso o disfrute (explotación), deberá ser deducido, bajo el sistema de amortización, de los ingresos que obtiene por la actividad minera, sobre la base de la vida probable del depósito, calculada tomando en cuenta las reservas probadas y probables y la producción mínima obligatoria de acuerdo a ley.

En tal sentido, como consecuencia de la celebración del contrato de cesión minera, el tercero deberá entregar una contraprestación al concesionario (titular de la concesión minera) para obtener el derecho a la explotación del yacimiento minero, constituyéndose en el nuevo titular de la actividad minera, deberá ser deducida para efectos de la determinación del impuesto a la renta que deberá pagar al Estado como consecuencia de los ingresos que obtenga por la actividad minera, el cual será amortizado, esto es, distribuido de forma proporcional, sobre la vida probable del depósito, calculada tomando en cuenta las reservas probadas y probables y la producción mínima obligatoria de acuerdo a ley o de la duración del contrato, según sea el caso.

Si la vida probable de la concesión minera es de 10 años, en un determinado ejercicio, el cesionario deberá deducir de la renta bruta el costo computable, así como, la amortización, la cual será obtenida de dividir el pago por el valor de adquisición de la concesión entre los diez años de forma constante y proporcional.



3.2.3.2. Como gasto, conforme al inciso g) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta

En relación a la interpretación del inciso g) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, realizada anteriormente, se obtuvo que el sentido de esta disposición esta avocada a regular los supuestos que no son deducibles para efectos de la determinación del impuesto a la renta, esto es: la amortización de llaves, marcas, patentes, procedimientos de fabricación, juanillos y otros activos intangibles similares; sin embargo, admite la deducción de los activos intangibles de duración limitada, para efectos de la determinación del impuesto a la renta, aplicados como gasto o deducidos en un solo ejercicio; al permitir que los intangibles de duración limitada sean aplicados como gasto (en una sola cuota sobre todo el valor del activo) para efectos de la determinación del impuesto a la renta; pero únicamente sobre los activos intangibles de duración limitada descritos en el artículo 25 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, tales como: patentes, modelos de utilidad, derechos de autor, derechos de llave, diseños o modelos planos, procesos o fórmulas secretas y los programas de instrucciones para computadoras (Software). No se considera activos intangibles de duración limitada las marcas de fábrica y el fondo de comercio (Goodwill). Por lo que, de tratarse de activos intangibles de duración limitada distintos a los descritos anteriormente, no corresponderá aplicar el tratamiento tributario descrito en el inciso g) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Esta regulación al encontrarse contenida en la Ley del Impuesto a la Renta deberá aplicarse a todos los supuestos en los cuales deba determinarse el impuesto a la renta a pagar y, en tanto, la actividad económica emplee activos fijos intangibles de duración limitada para la obtención de renta o mantenimiento de la fuente, en relación directa con la generación de la renta.

La aplicación de la deducción como gasto en un solo ejercicio genera una situación más ventajosa para el contribuyente, que si aplicara el supuesto de amortización sobre el tiempo de vida del activo intangible, pues al ser reducido de la renta bruta, ocasionará que la renta neta sea menor y, por ende, al

aplicarla sobre el porcentaje por concepto del referido impuesto, resultará un impuesto a la renta a pagar menor en ese ejercicio, a diferencia si se aplicara el supuesto de amortización de 10 años, pues deberá aplicar el monto que resulta por concepto del activo fijo dividido entre los 10 años y deducir este monto de forma proporcional; por lo que, el mismo legislador ha permitido que el contribuyente pueda aplicar uno u otro supuesto, según su libre discrecionalidad.

Esta regulación en los términos que aparece en el texto de la disposición puede ser aplicada de forma general por los contribuyentes que tributen por concepto de impuesto a la renta, y que adquieran activos fijos intangibles de duración limitada, pero en tanto sean distintos a la concesión minera; pues, no se ha incluido este supuesto en la referida disposición, así como tampoco, a las llaves, marcas, patentes, procedimientos de fabricación, juanillos y otros activos intangibles similares.

3.2.4. Conclusión sobre el tratamiento tributario que corresponde aplicar al supuesto de cesión minera

El tratamiento tributario que corresponde aplicar al pago que efectúa el cesionario al cedente como consecuencia de la celebración del contrato de cesión minera corresponde al regulado en el artículo 74 de la Ley General de Minería; pues, desarrolla lo concerniente al pago por concepto de adquisición, la misma que es entendida desde el contexto de la entrega del derecho a explotar el yacimiento minero, a cambio de una contraprestación, amortizado en base en la vida probable del depósito tomando en cuenta las reservas probadas y probables y la producción mínima obligatoria de acuerdo a ley, o de ser el caso, sobre el tiempo de duración del contrato, en tanto el mismo, claro está, sea menor que la vida probable del yacimiento.

A nivel de concesiones mineras, lo que obtiene el titular como consecuencia de la entrega del yacimiento por parte del Estado, es el derecho real sobre la explotación del recurso, por lo que al celebrar el contrato de cesión minera con un tercero, lo que entrega es justamente este derecho, para que sea

explotado por un tercero; por ende, cuando la norma establece el término “adquisición” no puede referirse únicamente a la transferencia de la titularidad –contrato regulado en el artículo 164 de la Ley General de Minería¹⁷– sino también a aquellos contratos en los cuales se entrega la explotación sobre el mineral, como es el caso del contrato de cesión minera.

Además, el artículo 74 de la Ley General de Minería al encontrarse contenido en el capítulo referente al régimen tributario, se entiende que regula lo concerniente a la determinación de tributos referentes a las actividades mineras y en el supuesto en que la norma contenga una laguna sobre determinada situación de hecho, recién el intérprete podrá aplicar la Ley del Impuesto a la Renta al constituir la norma general, pero mientras no sea así, deberá sujetarse a la norma especial, que para este caso constituye la Ley General de Minería, en específico, el Título Noveno, Capítulo III; en aplicación del principio general del Derecho por el cual la norma especial prima sobre la general, más aún si con su interpretación se logra dar una solución justa y razonable a la situación de hecho.

En lo referente al supuesto de laguna normativa, se advierte que el artículo 74 de la Ley General de Minería no contiene vacío sobre el tratamiento tributario que corresponda aplicar al pago que efectúa el cesionario al cedente por motivo de la celebración del contrato de cesión minera, que a través de la figura de la integración de la ley permita la aplicación del inciso g) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, atendiendo a que necesariamente el cesionario tendrá derecho a que el pago efectuado sea deducido ya sea vía gasto o amortización, en aplicación del principio de no confiscatoriedad, pues el legislador ya estableció a través del desarrollo contenido en la ley especial, que su tratamiento corresponde al de amortización.

¹⁷ **CAPITULO II**

CONTRATO DE TRANSFERENCIA

Artículo 164.- En los contratos en los que se transfiera la totalidad alícuotas de (*) RECTIFICADO POR FE DE ERRATAS concesiones no hay rescisión por causa de lesión.

3.3. El contrato de cesión de posición contractual

El contrato de cesión de posición contractual tiene por objeto que el cedente transmita su posición en un determinado contrato al cesionario, este último asume los derechos y obligaciones que tiene el cedente sin modificación de lo previamente pactado, todo ello con el consentimiento de la otra parte.

3.3.1. Marco normativo

Este contrato constituye un contrato nominado regulado en los artículos 1435 a 1439 del Código Civil, su texto señala:

TITULO VII Cesión de Posición Contractual

Cesión

Artículo 1435.- En los contratos con prestaciones no ejecutadas total o parcialmente, cualquiera de las partes puede ceder a un tercero su posición contractual.

Se requiere que la otra parte preste su conformidad antes, simultáneamente o después del acuerdo de cesión.

Si la conformidad del cedido hubiera sido prestada previamente al acuerdo entre cedente y cesionario, el contrato sólo tendrá efectos desde que dicho acuerdo haya sido comunicado al cedido por escrito de fecha cierta.

Reglas aplicables a cesión de posición contractual

Artículo 1436.- La forma de la transmisión, la capacidad de las partes intervinientes, los vicios del consentimiento y las relaciones entre los contratantes se definen en función del acto que sirve de base a la cesión y se sujetan a las disposiciones legales pertinentes.

Liberación del cedente

Artículo 1437.- El cedente se aparta de sus derechos y obligaciones y unos y otros son asumidos por el cesionario desde el momento en que se celebre la cesión. Empero, el cedido podrá accionar contra el cedente si hubiera pactado con éste que no queda liberado por la cesión si el cesionario no cumple las obligaciones asumidas. En este caso, el cedido debe comunicar al cedente del incumplimiento del cesionario dentro de los treinta días en que se produjo y, de no hacerlo, el cedente queda libre de responsabilidad.

Garantía de existencia y validez del contrato

Artículo 1438.- El cedente garantiza al cesionario la existencia y validez del contrato, salvo pacto en contrario. Este pacto no surte efecto si la invalidez se debe a hecho propio del cedente. Es válido el pacto por el cual el cedente garantiza el cumplimiento de la obligación del deudor, en cuyo caso responde como fiador.

El cedido puede oponer al cesionario y éste a aquél las excepciones y medidas de defensa derivadas del contrato, pero no las fundadas en otras relaciones con el cedente, salvo que expresamente hubiera hecho reserva de ellas en el momento en que aceptó la cesión.

Garantías de terceros en el contrato de cesión

Artículo 1439.- Las garantías constituidas por terceras personas no pasan al cesionario sin la autorización expresa de aquéllas.

De estas disposiciones se evidencia que cualquiera de las partes, ya sea acreedor o deudor puede ceder su posición en el contrato a un tercero, resultando necesario el consentimiento de la otra; para tal efecto, el cedente se aparta de sus derechos y obligaciones y estos son asumidos por el cesionario desde el momento en que se celebre la cesión de posición contractual. Asimismo, faculta al cedido a accionar contra el cedente si hubiera pactado con este que no queda liberado por la cesión si el cesionario no cumple las obligaciones asumidas, lo cual deberá ser comunicado dentro de los treinta días en que se produjo, de no hacerlo, el cedente queda libre de su responsabilidad. De la misma manera, el cedente garantiza al cesionario la existencia y validez del contrato, salvo pacto en contrario; y, el cedido puede oponer al cesionario y éste a aquél las excepciones y medidas de defensa derivadas del contrato, pero no las fundadas en otras relaciones con el cedente, salvo que expresamente hubiera hecho reserva de ellas en el momento en que aceptó la cesión.

3.3.2. Contrato de cesión minera y de cesión de posición contractual

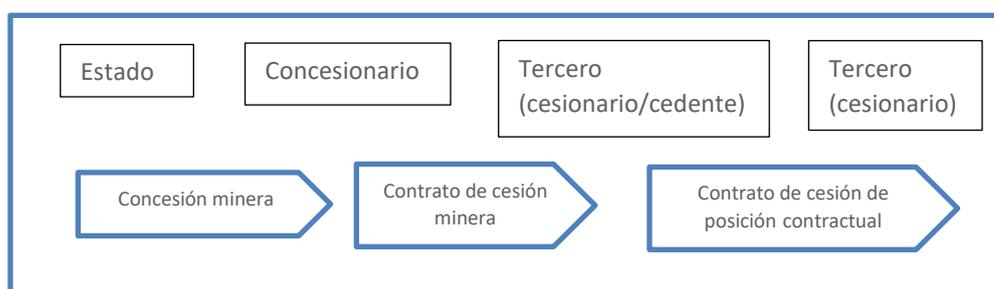
El tratamiento tributario que corresponde aplicar a la contraprestación que entrega el tercero como consecuencia de la celebración del contrato de cesión minera, debe ser aplicado bajo el artículo 74 de la Ley General de Minería, esto es, amortizado sobre el tiempo de vida de la concesión minera, o de ser el caso, sobre el tiempo que dure el contrato; sin embargo, se han presentado interpretaciones dirigidas a regular que el pago efectuado por la cesión del derecho a participar en el contrato de cesión minera, que otorga la explotación sobre la concesión, a través del contrato de cesión de posición contractual, no se aplique el artículo 74 de la Ley General de Minería, sino el inciso g) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta y, con ello, deducir en un solo

ejercicio, como gasto, la contraprestación entregada por concepto de la celebración del contrato de cesión de posición contractual.

Por lo que se hace necesario analizar si este pago entregado por el tercero al cesionario, como consecuencia de la celebración del contrato de cesión de posición contractual, para efectos de la determinación del impuesto a la renta del tercero (cesionario) debe seguir el mismo tratamiento tributario que el pago entregado en el contrato de cesión minera.

3.3.3. Tratamiento tributario del pago entregado por el cesionario al cedente con motivo del contrato de cesión de posición contractual

En el contrato de cesión de posición contractual, el cedente da su posición en el contrato de cesión minera, lo cual implica la entrega de su derecho a explotar el yacimiento, ya sea, de beneficio, labor general o transporte minero a cambio de una compensación entregada al cedente; pudiendo quedar esquematizada de la siguiente manera:



La determinación del impuesto a la renta que corresponda pagar al cesionario, debe encontrarse en estricta proporción con su capacidad contributiva, sin un fin confiscatorio, para ello la Ley del Impuesto a la Renta regula la deducción de la renta bruta, los costos, gastos, depreciaciones o amortización, pérdidas y demás a fin de que el impuesto se calcule sobre la utilidad neta que percibe el contribuyente, reflejando así, en estricto, su potencial económico y sobre el cual deberá contribuir a las cargas públicas, en atención a los principios de igualdad y solidaridad.

Por ello, al advertirse que el cesionario entrega al cedente, como consecuencia de la celebración del contrato de cesión de posición contractual, una contraprestación, esta debe ser deducida para efectos de la determinación del impuesto a la renta, atendiendo a que se encuentra en relación directa con la generación de la renta, sin el cual no sería posible que se lleve a cabo la actividad económica que pretende ejecutar el cesionario.

Para efecto de la deducción de la renta bruta, cabe preguntarse si corresponde aplicar el artículo 74 de la Ley General de Minería, lo cual implica su deducción vía amortización, dividiendo la contraprestación entre la duración del contrato o lo que quede de vida al yacimiento minero, de ser el caso; o si por el contrario, debe aplicarse el inciso g) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, lo cual implica la deducción de la contraprestación vía gasto, que incluso a elección del contribuyente –en tanto así lo establece la propia disposición– puede deducirlo en su solo ejercicio.

3.3.3.1. Como gasto, según el inciso g) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta

Los gastos (en materia fiscal) se encuentran en relación directa con el principio de causalidad, que implica la relación entre los gastos y la generación de la renta o mantenimiento de la fuente, para efectos de su deducibilidad para la determinación del impuesto a la renta. Estos gastos a su vez deben sujetarse a los criterios de normalidad (habitualidad o regularidad con la actividad económica) y de razonabilidad (proporción entre los ingresos que se generan y los gastos incurridos como consecuencia de la actividad económica).

De conformidad con el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, los gastos objeto de deducción, para efectos de la determinación de la renta neta de tercera categoría, deben resultar necesarios para producir la renta o mantener la fuente, así como, los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto no esté prohibida por la ley. Cabe agregar, que esta disposición contiene una relación de gastos pasibles de ser deducidos para la obtención de la renta neta, encontrándose dentro de estos, a las depreciaciones por

desgaste u obsolescencia de los bienes de activo fijo y las mermas y desmedros de existencias debidamente acreditados.

El Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta precisa que el tratamiento previsto por el inciso g) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, respecto del precio pagado por activos intangibles de duración limitada, procederá cuando dicho precio se origine en la cesión de tales bienes, y no por las contraprestaciones pactadas por la concesión de uso o el uso de intangibles de terceros; así también, precisa que se consideran activos intangibles de duración limitada a aquéllos cuya vida útil está limitada por ley o por su propia naturaleza, tales como las patentes, los modelos de utilidad, los derechos de autor, los derechos de llave, los diseños o modelos, planos, procesos o fórmulas secretas, y los programas de instrucciones para computadoras (Software); en ese sentido, dentro de los activos intangibles de duración limitada que considera el legislador para efectos de su deducción vía gasto en un solo ejercicio o por amortización en el plazo de 10 años, no incluye el derecho por explotación, beneficio, transporte o demás sobre actividades mineras, que implique considerar que el contribuyente (cesionario) pueda elegir la opción de deducción vía gasto en un solo ejercicio la totalidad de la contraprestación entregada al cedente como consecuencia del contrato de cesión de posición contractual, por lo tanto, no puede aplicarse este tratamiento tributario a los activos intangibles de duración limitada que no han sido establecidos en el articulado, como es el caso de la concesión minera.

3.3.3.2. Como amortización, según el artículo 74 de la Ley del Impuesto a la Renta

Cuando se hace referencia al término “valor de adquisición”, conforme a la interpretación efectuada sobre el artículo 74 de la Ley General de Minería, se expuso que constituye todo pago que se efectúe con la finalidad de obtener la explotación de los recursos minerales que contiene el yacimiento minero, ya sea como consecuencia de los costos incurridos (gastos de petitorio) por el concesionario para efectos de obtener la concesión del Estado; del pago efectuado, como consecuencia de la transferencia de la concesión minera, por

parte del concesionario a un tercero; o del pago efectuado por la entrega de la concesión (no transferencia) a un tercero para su uso o disfrute (cesión).

En ese contexto, el valor entregado por el cesionario al cedente, como consecuencia de la celebración del contrato de cesión de posición contractual, tiene por objeto que el cedente ceda su derecho a explotar el yacimiento, o de beneficio o transporte, según sea el caso, al cesionario, el cual va a adquirir todos los derechos y obligaciones del cedente; por lo que, al observarse que el objeto del contrato es precisamente obtener la explotación de los recursos minerales que contiene el yacimiento minero, se evidencia que esta contraprestación se produce por la entrega del derecho a explotar el recurso mineral.

Por tanto, el valor de adquisición a que se refiere el artículo 74 de la Ley General de Minería se condice con la contraprestación que entrega el cesionario al cedente por concepto del contrato de cesión de posición contractual y, por ende, le corresponde el tratamiento que establece el referido articulado, esto es, la amortización de dicho valor sobre la vida probable del depósito, calculada tomando en cuenta las reservas probadas y probables y la producción mínima obligatoria de acuerdo a ley.

En el supuesto en que el cesionario (cesión de posición contractual) decida ceder su derecho a un tercero, con el asentimiento del cedente, este tercero podrá amortizar el pago que efectúe al cesionario (ahora cedente en el nuevo contrato de cesión de posición contractual), pero aplicando, de forma proporcional, el pago efectuado en base a la vida probable del yacimiento, esto es, bajo el mismo tratamiento tributario de su antecesor. Por lo que, cuando el cesionario adquiere, vía cesión minera, el derecho a explotar el yacimiento y, en el supuesto, en que el tiempo de vida probable del depósito sea de 10 años, y decidiera al año siguiente ceder su derecho vía cesión de posición contractual, el siguiente adquirente podrá amortizar el pago sobre los 9 años restantes, en tanto el primer cesionario, solo efectuó la amortización sobre un año, y así sucesivamente, sin que ninguno de los cesionarios puedan

efectuar la deducción sobre la totalidad de la contraprestación entregada, sin considerar el tiempo de vida del yacimiento.

3.3.4. La propensión a evitar el pago de un tributo y su explicación económica

El tributo –como se ha señalado– consiste en la prestación jurídica establecida en la ley, que tiene por objeto gravar ciertos hechos a fin de cubrir los gastos públicos, aplicado sobre la capacidad contributiva del agente, puesto en esa posición por la ley. Al constituir una prestación exigible, que no origina beneficio directo en el agente, puede llevar a no querer cumplir su obligación, o tratar de pagar lo menos posible.

Este razonamiento obedece en muchas ocasiones a la falta de información que se otorga, al no capacitarse desde la infancia sobre la utilidad de la captación de tributos, y los efectos que ocasiona la evasión y elusión de tributos en los gastos necesarios para cubrir las necesidades básicas de los ciudadanos. Otras veces, puede ocurrir que si bien el ciudadano es consciente del destino de los tributos y de su fin público; sin embargo, al conocer de los hechos de corrupción, opta por omitir su pago o procurar un menor pago del impuesto, pues su razonamiento está abocado a que se les da un mal uso a los recursos públicos, o que hay lo suficiente para tal fin, por ello los funcionarios lo usan para fines personales.

Así, se pueden enumerar una serie de supuestos que originan que el agente omita el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, o procure en muchas ocasiones pagar un menor impuesto, eludiendo o evadiendo el hecho imponible, valiéndose de figuras lícitas para aplicar interpretaciones ilegales sobre el ordenamiento existente, sin que dentro de ello se incluya la economía de opción o la planificación fiscal, los cuales no constituyen desde mi punto de vista supuesto de elusión o fraude a la ley.

En el presente caso, tenemos un supuesto de cesión de derechos con el objeto de explotación de yacimiento minero, el cual ocasiona la entrega de una

contraprestación por parte del cesionario al cedente, resultando válido que el cesionario al explotar el yacimiento minero obtenga utilidades económicas, como consecuencia de la venta de los minerales y se encuentre obligado a pagar impuesto a la renta, pero para efectos de su determinación deberá deducir de sus ingresos que obtenga, como consecuencia de la actividad minera que desarrolle, los costos y gastos en que incurra, así como, las pérdidas y demás factores que incidan sobre la generación de la renta o del mantenimiento de la fuente, dentro de lo cual se incluye a la amortización aplicable de forma proporcional sobre el tiempo de vida del yacimiento minero.

El artículo 74 de la Ley General de Minería no desarrolla de forma precisa el tratamiento tributario de la contraprestación que entrega el cesionario al cedente por concepto de la realización del contrato de cesión de derechos sobre la explotación del yacimiento mineral; sin embargo, como consecuencia de la interpretación del referido articulado, en específico, sobre el sentido que tiene el término “valor de adquisición” y del objeto que se busca al obtener el derecho a la explotación del yacimiento minero se puede entender que también contempla el supuesto antes referido.

Como la interpretación es un análisis personal que involucra no solo su aspecto literal, sino el conjunto del ordenamiento existente, que pueden darle sentido a esa disposición, así como, su razón, puede suceder que el intérprete del inciso g) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, como es el caso del juez de primera instancia y de los jueces de la Corte Suprema (voto en minoría en la Casación 3706-2016), de los integrantes del Tribunal Fiscal y de los abogados de las empresas que han sustentado la aplicación de la referida norma, han entendido que tanto para la contraprestación que entrega el cesionario, como consecuencia de la celebración de los contratos de cesión minera y de cesión de posición contractual de la cesión minera, corresponde otorgar el tratamiento de gasto deducido en un solo ejercicio, evidenciándose que la disposición no es del todo clara (supuesto de vaguedad) y, por ende, requiere de un tipo de interpretación para arribar al tratamiento tributario idóneo que permita su deducción con el objeto de no caer en un supuesto de

confiscatoriedad, y que a la vez, tampoco permita supuestos de elusión fiscal o de defraudación tributaria.

La explicación económica de la elusión se puede presentar con la aplicación del inciso g) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta al supuesto de la contraprestación que entrega el cesionario al cedente con motivo del contrato de cesión minera o de cesión de posición contractual, en tanto permite que la deducción de la contraprestación se deduzca en un solo ejercicio, obteniendo mayor liquidez para la empresa, al pagar un menor impuesto en ese ejercicio, a diferencia si hubiera amortizado dicho valor, en forma proporcional al tiempo de vida del yacimiento minero, pues solo hubiera podido deducir un porcentaje de la contraprestación.

Pongamos un ejemplo

A (cedente) celebra un contrato con B (cesionario) de cesión de posición contractual sobre su derecho a explotar un determinado yacimiento minero, en donde B entrega a A la suma de quinientos mil con 00/100 soles (S/ 500 000.00). La vida probable del yacimiento minero es de 10 años. Tuvo como ingreso por la venta de minerales la suma de dos millones con 00/100 soles (S/ 2 000 000.00). Los Gastos propios de la actividad minera ascienden a doscientos mil con 00/100 soles (S/ 200 000.00). Tasa de impuesto es de 30%. ¿Cuánto le correspondería pagar al Estado por concepto de impuesto a la renta, por renta de tercera categoría?

A) Aplicación del inciso g) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta:

Ingresos:	2 000 000.00
Gastos:	200 000.00
Gastos por depreciación:	500 000.00
Renta neta	1 300 000.00
Impuesto a la Renta (tasa 30%)	390 000.00

Bajo la aplicación de esta disposición el impuesto a pagar por el ejercicio asciende a trescientos noventa mil con 00/100 soles (S/ 390 000.00).

B) Aplicación del artículo 74 de la Ley General de Minería:

Ingresos:	2 000 000.00
Gastos:	200 000.00
Amortización a 10 años:	50 000.00
Renta neta	1 750 000.00
Impuesto a la Renta (tasa 30%)	525 000.00

Bajo la aplicación de esta disposición el impuesto a pagar por el ejercicio asciende a quinientos veinticinco mil con 00/100 soles (S/ 525 000.00).

De esta operación se evidencia que con la aplicación del primer supuesto (inciso g) del artículo 44 de la LIR) el impuesto a pagar por el ejercicio es menor al segundo supuesto, lo que trae como consecuencia que la empresa tenga una mayor liquidez en ese ejercicio, encontrándose, para este caso la explicación económica entre la preferencia por parte de los contribuyentes de la aplicación de la Ley del Impuesto a la Renta sobre la Ley General de Minería.

3.3.5. La elusión fiscal en los supuestos de cesión de posición contractual

La elusión fiscal consiste en eludir el tributo a través del uso de lagunas o de la utilización artificial, simulado, o inadecuada de figuras legales o anómalas que permita no pagar o efectuar un menor pago de tributos engañando al acreedor tributario; para este caso, la elusión se produce con la interpretación errónea del artículo 74 de la Ley General de Minería, en tanto el término “valor de adquisición” debe ser entendido también desde la contraprestación que se entrega para efectos de adquirir el derecho a la explotación del yacimiento y no solamente como los derechos que entrega el concesionario al Estado (gastos de petitorio). Esta interpretación permite que aquellos contribuyentes afirmen la configuración de laguna normativa en la Ley General de Minería, sobre la contraprestación que entrega el cesionario al cedente con motivo de la realización del contrato de cesión de posición contractual y, por lo tanto, apliquen el inciso g) del artículo 44 de la Ley General de Minería a través de la figura de la integración de la norma.

La elusión fiscal, en este caso, se produce con la celebración de un contrato anómalo¹⁸, cesión de posición contractual, aplicando sobre este una norma que no ha sido redactada para el supuesto de cesión de posición contractual de cesión minera, esto es, el inciso g) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, pero lo hacen porque su aplicación permite un menor pago de impuesto en el ejercicio en el cual se deduzca la contraprestación en su totalidad, a diferencia de si se aplicara el tratamiento tributario de amortización regulado en el artículo 74 de la Ley General de Minería; engañando a la Administración Tributaria y declarando como gasto la totalidad del precio pagado por el derecho a la explotación del yacimiento minero. Incluso esta figura puede presentarse una y otra vez, año tras año, con el único propósito de explotar el yacimiento por un año y obtener la deducción vía gasto de la prestación entregada al cesionario o concesionario, sin infringir el ordenamiento legal; esto es, sin caer en la evasión tributaria, atendiendo a la vaguedad del artículo 74 de la Ley General de Minería.

En la cesión minera no es posible jurídicamente que se produzca la cesión en cadena, pues el legislador en el artículo 169 de la Ley General de Minería estableció que: “El cesionario que esté operando una concesión no podrá a su vez celebrar con terceros contratos de cesión minera sobre dicha concesión”; con lo cual, el cesionario que adquirió el derecho a la explotación por cesión minera, solo podrá transferirla, pero no cederla con un nueva celebración de contrato de por cesión minera en los términos de la referida ley.

Con lo expuesto, el tratamiento tributario adecuado para la contraprestación que entrega el cesionario al cedente con motivo de la celebración del contrato de cesión de posición contractual de cesión minera, a fin de determinar el impuesto a la renta que corresponderá pagar al cesionario, es el contenido en el artículo 74 de la Ley General de Minería, entendiendo que cuando esta

¹⁸ Conforme a la Enciclopedia jurídica, los negocios anómalos: “Son aquellos negocios caracterizados por suponer una deformación de una figura negocial, querida por quienes lo crean y hecho para escapar de la regulación normal de los negocios, de la prevista y ordenada por las leyes. La deformación del negocio puede tener un diferente significado:- Encubrir intencionadamente una determinada realidad jurídica creando una apariencia de negocio (negocio simulado). - Perseguir una finalidad en fraude a la ley (negocio fraudulento). - Suplir una deficiencia del Derecho positivo que no ofrece la forma de negocio correspondiente a la finalidad pretendida, o bien la ofrece ligada a dificultades e inconvenientes que las partes pretenden salvar (negocio indirecto fiduciario)”.

disposición refiere sobre el tratamiento tributario del “valor de adquisición” contempla el valor que entrega el cesionario al cedente por el derecho a explotar el yacimiento minero, cuyo pago deberá ser amortizado, de forma proporcional, sobre el tiempo de vida del yacimiento minero, el cual se trasladará al nuevo cesionario, en el supuesto en que el cesionario determine ceder su derecho a un tercero y el nuevo cesionario podrá amortizar el valor por el derecho a explotar el yacimiento sobre el tiempo que quede del mismo, de forma proporcional, y deducido del impuesto a la renta que le corresponda pagar en ese y en los demás ejercicios por los que obtenga utilidades.

3.3.6. Tratamiento legal para evitar la elusión fiscal

Para evitar el supuesto de elusión fiscal, en términos generales, es necesario una norma jurídica con un mandato claro y una adecuada técnica legislativa, creando candados que eviten la realización de figuras legales, pero conducentes a engañar al fisco con su aplicación, con un propósito elusor. Sobre las reglas jurídicas, el profesor Yacolca et. al., (2012) ha señalado que: “[...] las indicadas reglas o también denominadas en el ámbito jurídico como normas inmersas en un ordenamiento jurídico, son aquellos mandatos jurídicos que encierran un comportamiento que se debe seguir obligatoriamente con eficacia social organizadora, revestida mediante disposiciones normativas, mediante el cual se manifiesta la norma” (p. 29). En ese sentido, el mandato contenido en la regla, al estar abocado al logro de una eficacia social organizadora y de su cumplimiento obligatorio, debe contener aspectos claros y precisos que conllevaran a su cumplimiento obligatorio y, con ello, a impedir o evitar estos hechos elusorios, que son contrarios y pongan en peligro los fines sociales del Estado.

En nuestro caso, tenemos como primer parámetro, que para los supuestos en que se ceda el derecho a explotar un yacimiento minero, ya sea a través del contrato de cesión minera o de cesión de posición contractual debe aplicarse, para efectos del tratamiento tributario de la contraprestación que entrega el cesionario al cedente, el artículo 74 de la Ley General de Minería, interpretando el término “valor de adquisición” como todo precio pagado con

el objeto de adquirir el derecho a la explotación del yacimiento. Con la finalidad de evitar el supuesto de vaguedad que contiene la disposición, desde mi punto de vista, el artículo 74 de la Ley General de Minería, debe ser modificado y debe agregarse algún enunciado que permita tener la certeza que el término “Valor de adquisición de la concesión” implica toda prestación que se entrega por el derecho a la explotación minera, sin que solo se circunscriba a los gastos del petitorio, lo cual se logrará con una adecuada técnica legislativa, evitándose los supuestos de ambigüedad, antinomias, lagunas u otros defectos, que va desde el uso de las herramientas lingüísticas, así como, el conocimiento de la materia y de los planos temporal y espacial sobre los que se emitirá la norma.

Sánchez (2012) señala sobre el arte de legislar que: “A partir de la concepción de que arte es el conjunto de preceptos establecidos con la finalidad de hacer algo bien, se entiende que a la tendencia a generar un marco normativo lógico y coherente, compuesto por enunciados codificados de forma clara y precisa que cumplan con el principio de dar seguridad jurídica a los gobernados, se le denomine técnica Legislativa, es decir, arte de legislar” (p. 75). Agrega sobre la racionalidad lingüística, como aspectos que permitirán brevedad, claridad y precisión del texto legislativo, lo siguiente:

“La racionalidad lingüística del texto normativo se logra siguiendo una serie de pasos ligados al conocimiento de los cinco niveles de estructuración lingüística mencionados, principalmente de los tres últimos, ya que: a) el semántico, permite una adecuada selección del vocabulario con el que se ha de formular el enunciado normativo; b) el sintáctico posibilita la construcción de oraciones adecuadas al tipo de texto por elaborar y al mensaje que se quiere transmitir; y c) el pragmático ayuda a tener presentes las características de la situación comunicativa en la que los textos han de ser usados, para hacer las adecuaciones necesarias tanto en función del destinatario como del formato y del mensaje mismo” (p. 82).

Por su parte, Del Padre (2012) comenta que “El Derecho tributario se rige, entre otros, por los principios de la estricta legalidad y tipicidad tributaria, de

modo que la obligación tributaria nacerá si es verificado el hecho descrito connotativamente en el antecedente de la regla-matriz de incidencia” (p. 76).

El profesor Palao (2009), se refiere al principio de tipicidad que “Se considera vigente en aquellos sectores del ordenamiento en los que, por un lado, el efecto de la norma deriva directamente de la ley, no de un acto de los particulares o de un órgano del Estado (sin perjuicio de que tenga que ser declarado por éste), y, por otro lado dicho efecto es gravoso para su destinatario” (p. 63); por lo que, a efectos de determinar con suficiente certeza el contenido del artículo 74 de la Ley General de Minería debería incluirse un texto que contenga, desde el plano semántico, sintáctico y pragmático, el hecho descrito y su consecuencia jurídica de forma clara, conforme a los principios de legalidad y tipicidad tributaria.

En ese sentido, si bien tenemos como texto del primer párrafo del artículo 74 de la Ley General de Minería el siguiente:

“El valor de adquisición de las concesiones, se amortizará a partir del ejercicio en que de acuerdo a ley corresponda cumplir con la obligación de producción mínima, en un plazo que el titular de actividad minera determinará en ese momento, en base a la vida probable del depósito, calculada tomando en cuenta las reservas probadas y probables y la producción mínima obligatoria de acuerdo a ley. El plazo así establecido deberá ser puesto en conocimiento de la Administración Tributaria al presentar la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta correspondiente al ejercicio en que se inicie la amortización, adjuntando el cálculo correspondiente”.

Para efectos de evitar la configuración de la elusión fiscal, la norma debe ser clara y contener el aspecto regulado, conforme al principio de tipicidad tributaria, de tal forma que cualquier agente que opte por adquirir el derecho a la explotación del yacimiento minero conozca con suficiente certeza la forma de deducción de la prestación que entrega por su explotación, sin que se genere dudas que conlleven a un aprovechamiento indebido del sistema.

Por lo que, podría agregarse al final del texto, lo siguiente:

[...]
El valor de adquisición de las concesiones comprende toda prestación que se entrega por el derecho al aprovechamiento del yacimiento minero”.

Desde el plano **semántico** estaría agregando los términos prestación, entrega y aprovechamiento, los cuales significan lo siguiente:

Todo: “Indica la totalidad de los miembros del conjunto denotado por el sintagma nominal al que modifica. (Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, 2020).

Prestación: “Renta, tributo o servicio pagadero al señor, al propietario o a alguna entidad corporativa”. (Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, 2020).

Entregar: “Dar algo a alguien, o hacer que pase a tenerlo”. (Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, 2020).

Aprovechar: “Emplear útilmente algo, hacerlo provechoso o sacarle el máximo rendimiento”. (Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, 2020).

Para la enciclopedia jurídica (2020), el aprovechamiento minero significa: “Es la facultad de explotar un yacimiento mineral. Se habla de derecho de aprovechamientos mineros comunes cuando se refiere al grupo primero de yacimientos minerales”.

Desde el plano **sintáctico** se advierte que este texto contiene una oración construida con un sujeto, que constituye “El valor de adquisición de las concesiones”, un verbo, “comprende” y un predicado, “toda prestación que se entrega por el derecho al aprovechamiento del yacimiento minero”; el mensaje consiste en que todo pago por el derecho a la explotación del yacimiento tiene

el tratamiento tributario de amortización, conforme a lo que antecede a este texto.

Desde el plano **pragmático**, se observa que contiene un mensaje claro al destinatario, en el entendido que el valor de adquisición, para efectos de su aplicación como amortización, comprende todo pago que se haya efectuado con el objeto de explotar el yacimiento minero, ya sea desde los gastos del petitorio, su transferencia, su cesión minera e, incluso, su cesión de posición contractual.

En este sentido, este supuesto incluido contiene un carácter hipotético y categórico, características de toda norma, en los términos del profesor Villanueva (2014), que señala: “Toda norma, incluso la impositiva, tiene un carácter hipotético y categórico. Se prevé un comportamiento futuro (hipotético) y, si tal presupuesto se verifica en la realidad, el mandato debe ser obedecido (categórico)” (p. 27); constituyendo el carácter hipotético (comportamiento futuro) toda entrega de dinero por el derecho a explotar el yacimiento, y como carácter categórico (obediencia), el tratamiento de amortización para la determinación del impuesto a la renta.

Puede producirse otra forma lingüística que se incluya al artículo 74 de la Ley General de Minería, y que no dudo que pueda ser más clara que la propuesta en el presente caso, a efectos de que el valor de adquisición comprenda todo pago por la explotación del yacimiento minero, pero lo importante es que permita conocer con toda certeza por parte de los contribuyentes como de los operadores de justicia de forma clara, objetiva y simple, en los términos del profesor Geraldo Ataliba, que este pago tiene el tratamiento de amortización para la determinación del impuesto a la renta, sin que sea necesario recurrir a la integración de la ley y se busque otra disposición, más beneficiosa a nivel fiscal, para su deducción tributaria. Otra salida al problema de ambigüedad que contiene el artículo 74 de la Ley General de Minería sería el de agregar un glosario de términos que contenga como definición y que comprende el “valor de adquisición”, en el cual se detalle que comprende los siguientes

factores: gastos del petitorio, así como, todo pago que implique la obtención del derecho a la explotación del yacimiento minero.

De otro lado, la Norma XVI del Texto Único Ordenado del Código Tributario, con su reglamentación, aprobada a través del Decreto Supremo N.º 145-2019-EF, publicada el 06 de mayo de 2019, permite que la Administración Tributaria aplique la norma antielusiva a los supuestos en los que considere, previa aprobación de un Comité Revisor, que se ha producido actos impropios y artificiosos dirigidos a no pagar el impuesto o realizarlo en forma diminuta, evitando el cumplimiento de su obligación tributaria.

A través de la norma antielusiva, la Administración Tributaria podrá determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible tomando en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios; y en el caso en que detecte supuestos de elusión de normas tributarias, podrá exigir la deuda tributaria o disminuir el importe de los saldos o créditos a favor, pérdidas tributarias, créditos por tributos o eliminar la ventaja tributaria, sin perjuicio de la restitución de los montos que hubieran sido devueltos indebidamente.

En nuestro caso, al determinar la Administración Tributaria que el cesionario con motivo de la celebración del contrato de cesión de posición contractual aplicó el inciso g) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, para efectos de deducir en un solo ejercicio la contraprestación entregada por el derecho a la explotación del yacimiento, podrá eliminar la ventaja tributaria, en aplicación del inciso g) del artículo 6 del Decreto Supremo N.º 145-2019-EF, esto es, al configurarse una situación enunciativa en la que se podría considerar la aplicación de la norma anti-elusiva general, referida al: empleo de figuras legales, empresariales, actos, contratos, o esquemas no usuales que contribuyan al diferimiento de los ingresos o rentas o a la anticipación de gastos, costos o pérdidas; asimismo, podrá exigir la deuda tributaria o disminuir el importe de los saldos o créditos a favor, pérdidas tributarias, créditos por tributos o eliminar la ventaja tributaria, ocasionando el

desincentivo de la práctica de estas acciones elusivas, al contar actualmente con mayores herramientas legales, lo cual incluye la aplicación de normas sancionatorias, sin perjuicio de la determinación de la obligación tributaria que le corresponde pagar al contribuyente elusor.

Con la aplicación del inciso g) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta se configura el supuesto de elusión fiscal, conforme a los literales a) y b) del segundo párrafo de la Norma XVI del Texto Único Ordenado del Código Tributario, en tanto: a) la cesión de posición contractual constituye el acto artificioso para la consecución del resultado obtenido, que es la explotación del yacimiento minero; y concurrentemente, con el inciso b) la utilización del contrato de cesión de posición contractual resultó tener un efecto económico distinto, gasto en un solo ejercicio, de los que se hubiera obtenido con la transferencia de la cesión minera o con la celebración de la concesión minera con el Estado, amortización sobre el tiempo de vida del depósito minero. De la misma manera, se configura la situación elusiva contenida en el artículo 6 del Decreto Supremo N.º 145-2019-EF, en lo que respecta al: “empleo de figuras legales, empresariales, actos, contratos, o esquemas no usuales que contribuyan al diferimiento de los ingresos o rentas o a la anticipación de gastos, costos o pérdidas”; en tanto, se estaría utilizando como contrato la celebración de cesión de posición contractual, aplicando el inciso g) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta que contribuyen a la anticipación de la reducción de gastos en un solo ejercicio.

La configuración de la elusión fiscal, en los términos expuestos y con la reglamentación de la Norma XVI del Texto Único Ordenado del Código Tributario permite que la Administración Tributaria aplique la norma que hubiera correspondido que, para este caso, es el artículo 74 de la Ley General de Minería. Por ende, la regulación de la norma antielusiva y su aplicación a partir de la reglamentación efectuada con el Decreto Supremo N.º 145-2019-EF constituye el principal tratamiento legal para evitar la elusión fiscal.

3.3.7. Derecho comparado

Ecuador

El país del Ecuador ha regulado sus actividades mineras en la Ley de Minería, Ley N.º 45, aprobada el 26 de enero de 2009, en cuyo artículo 125 establece que:

“Los derechos mineros en general **son susceptibles de cesión y transferencia**, previa autorización de la Agencia de Regulación y Control Minero, y de libre transmisibilidad por causa de muerte. Dichas transferencias se perfeccionan con la inscripción en el libro correspondiente del Registro Minero a cargo de la Agencia de Regulación y Control Minero. Los derechos de registro se fijarán en el Reglamento General de esta ley. La cesión y transferencia de derechos que emanen de una concesión minera será nula y no tendrá valor alguno si no precede la autorización de la Agencia de Regulación y Control Minero, sin perjuicio de la declaración de caducidad según lo previsto en la presente ley”. (el énfasis es nuestro).

De este articulado se evidencia que, al igual que en nuestro país, permite y regula la cesión de los derechos mineros.

En torno a su regulación tributaria, tenemos que el Título X de la referida norma, aborda lo siguiente:

Título X

DE LAS DISPOSICIONES TRIBUTARIAS Y ECONOMICAS

Art. 147.- Depreciación acelerada. - Los titulares de derechos mineros que hayan suscrito un Contrato de Explotación Minera, podrán solicitar al Servicio de Rentas Internas un tratamiento especial de depreciación acelerada para aquellos activos fijos que tienen una vida útil más corta como consecuencia del mayor desgaste que se produce en la operación de un proyecto minero. El Servicio de Rentas Internas previo informe de la Agencia de Regulación y Control Minero calificará o desechará la petición. Se considerarán bienes susceptibles de depreciación acelerada, aquellos que según listado consten en el Reglamento General de la ley.

Art. 148.- Régimen Impositivo Simplificado para mineros artesanales. - Los mineros artesanales podrán acogerse al Régimen Impositivo Simplificado para el Impuesto a la Renta y el Impuesto al Valor Agregado en las condiciones, plazos y requisitos previstos en la Ley de Régimen Tributario Interno.

Art. 149.- Compras de oro. - Las compras de oro efectuadas por el Banco Central del Ecuador están gravadas con impuesto al valor agregado tarifa cero”.

De cuyo texto se evidencia que la Ley de Minería no regula el tratamiento tributario de las cesiones mineras ni del pago que entrega el cesionario al cedente por el derecho a la explotación del yacimiento minero.

Por su parte, en el Reglamento de la Ley de Minería, aprobado por Decreto Ejecutivo N.º 119, publicado el 16 de noviembre de 2009, establece en su título VIII lo referente al aspecto tributario:

TITULO VIII DEL PAGO DE PATENTES, REGALIAS Y OTRAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS

Art. 80.- Pago de patentes. - El Servicio de Rentas Internas es el organismo responsable de la recaudación de los valores correspondientes a las patentes previstas en la Ley y este Reglamento de acuerdo a la información del registro y catastros respectivos, más la información proporcionada por las autoridades competentes. Para el efecto el Servicio de Rentas Internas expedirá las resoluciones generales que fueren necesarias.

Art. 81.- Cálculo de regalías de actividad minera no metálica. - Según lo establecido en el inciso sexto del artículo 93 de la Ley de Minería, el titular de una concesión minera de no metálicos en fase de explotación deberá pagar al Estado una regalía correspondiente a un porcentaje de los costos de producción del mineral, en el frente de explotación (cancha mina) sobre la base de los siguientes parámetros [...]

Los titulares de derechos mineros de pequeña minería de no metálicos pagarán por concepto de regalía el 3% del costo de producción del mineral en el frente de explotación (cancha mina). Se entenderá como costos de producción todos aquellos costos directos e indirectos incurridos en la fase de explotación de los minerales hasta el carguío en el frente de explotación (cancha mina).

El pago de las regalías se hará cada año de manera semestral, las correspondientes al primer semestre hasta el mes de septiembre, y las correspondientes al segundo semestre hasta el mes de marzo, de acuerdo a lo declarado en el informe auditado de producción, que reflejará el tipo de mineral no metálico que se ha explotado, el costo de producción y el volumen explotado.

Para el cálculo de las regalías no se considerarán como costos los valores pagados por este concepto.

Art. 82.- Cálculo de regalías de actividad minera metálica. - En el contrato de exploración o de explotación se podrá pactar por parte del concesionario el pago de regalías anticipadas. Los parámetros para la aplicación del pago de regalías serán los siguientes [...]

Art. 83.- Regalías provenientes de los materiales de construcción. - Las regalías provenientes de la explotación de materiales de construcción son de beneficio directo de los gobiernos municipales.

Art. 84.- Valores recaudados. - El Servicio de Rentas Internas transferirá a la Cuenta Unica del Tesoro Nacional, los valores recaudados de conformidad con la Ley y este Reglamento.

Art. 85.- Depreciación acelerada de activos fijos.- En aplicación del artículo 147 de la Ley de Minería, y a efectos de autorizar la depreciación acelerada prevista en dicha norma, la Agencia de Regulación y Control Minero expedirá el informe al que se refiere la citada norma legal de conformidad con los informes semestrales presentados por el concesionario y que dichos bienes consten en la Resolución que para el efecto expidan conjuntamente el Ministerio Sectorial y el Servicio de Rentas Internas.

Art. 86.- Parámetros para la distribución de las utilidades y regalías. - El 60% de las regalías será destinado para proyectos productivos y de desarrollo local sustentable a través de los gobiernos municipales, juntas parroquiales, y cuando el caso amerite, el 50% de este porcentaje a las instancias de gobierno de las comunidades indígenas y/o circunscripciones territoriales. [...].

De este texto se observa que el Reglamento de la Ley de Minería tampoco regula el pago que entrega el cesionario al cedente con motivo de la cesión del derecho a la explotación del yacimiento minero. Sin embargo, la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, del 17 de noviembre de 2004, en su artículo 12, establece lo siguiente:

Art. 12.- Amortización. - Será deducible la amortización de los valores que se deban registrar como activos, de acuerdo a la técnica contable, para su amortización en más de un ejercicio impositivo, y que sean necesarios para los fines del negocio o actividad en los términos definidos en el Reglamento.

En el caso de los activos intangibles que, de acuerdo con la técnica contable, deban ser amortizados, dicha amortización se efectuará dentro de los plazos previstos en el respectivo contrato o en un plazo de veinte (20) años; no será deducible el deterioro de activos intangibles con vida útil indefinida.

En el ejercicio impositivo en que se termine el negocio o actividad se harán los ajustes pertinentes con el fin de amortizar la totalidad de la inversión.

De este texto se evidencia que los activos intangibles, lo cual incluye a la concesión minera, será deducible vía amortización dentro de los plazos previstos en el respectivo contrato, que para este caso constituye el contrato de cesión minera regulado en el artículo 125 de la Ley de Minería-Ley N.º 45, dentro de los plazos previstos en el respectivo contrato o en un plazo de veinte (20) años; no será deducible el deterioro de activos intangibles con vida útil indefinida.

Este artículo permite la amortización del pago por la cesión minera sobre el plazo del contrato o en un plazo de 20 años, con lo cual se advierte que el país de Ecuador le da tratamiento de amortización y no de gasto como se pretende en nuestro país con la aplicación del inciso g) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta. Así también, se observa que es más claro que nuestra regulación, en tanto sujeta el plazo de amortización al plazo del contrato, que en este caso sería del contrato de la cesión minera o en el plazo de 20 años.

Cabe rescatar, que esta regulación está acorde al sentido que se ha hecho en la presente tesis, esto es, que el tratamiento tributario que corresponde al pago por la entrega de la explotación del yacimiento minero debe ser de amortización y no de gasto.

CAPITULO IV. DISCUSIÓN

Propuestas de solución a la elusión fiscal en las cesiones de posición contractual de cesiones mineras

Con referencia a las propuestas de solución a la elusión fiscal en los contratos de cesión minera y de cesión de posición contractual de las cesiones mineras tenemos las siguientes:

1. El artículo 74 de la Ley General de Minería contiene un supuesto de vaguedad, en tanto no se ha definido que se entiende por valor de adquisición, a efectos de circunscribir su ámbito de aplicación; presentándose con ello el supuesto de indeterminación o imprecisión en el texto, pues este término puede ser entendido bajo cualquier forma en que se adquiriera el derecho a la explotación del yacimiento minero.
2. La interpretación del artículo 74 de la Ley General de Minería de conformidad con el método de interpretación literal, sistemática y de la ratio legis, debe arribar a que el término “valor de adquisición” está dirigido también a regular la prestación que entrega el cesionario al cedente con motivo de la celebración del contrato de cesión minera y de cesión de posición contractual de cesión minera.
3. A fin de evitar los supuestos de incertidumbre en torno de la aplicación del artículo 74 de la Ley General de Minería, puede agregarse al final del primer párrafo de la referida disposición lo siguiente: *El valor de adquisición de la concesión comprende toda prestación que se entrega por el derecho al aprovechamiento del yacimiento minero*. Sin perjuicio que, con mejor técnica legal, el legislador pueda incluir algún supuesto que permitan entender, con la suficiente claridad, que el valor de adquisición comprende no solo los gastos de petitorio, sino también toda prestación dirigida a obtener el derecho a la explotación minera, como es el caso de la prestación entregada por la celebración del contrato de cesión minera y cesión de posición contractual de cesión minera.

4. Otra salida al problema de ambigüedad, que contiene el artículo 74 de la Ley General de Minería, sería el de agregar un glosario de términos que contenga como definición y factores que comprende el “valor de adquisición”, en el cual se detalle que comprende: los gastos del petitorio, así como, todo pago que implique la obtención del derecho a la explotación del yacimiento minero.

5. La aplicación de la norma antielusiva contenida en la Norma XVI del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario, reglamentada por el Decreto Supremo N.º 145-2019-EF, otorga mayores facultades a la Administración Tributaria para efectos de determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, ocasionando que en el supuesto en que detecte la elusión de normas tributarias, podrá exigir la deuda tributaria o disminuir el importe de los saldos o créditos a favor, pérdidas tributarias, créditos por tributos o eliminar la ventaja tributaria.

6. De la misma manera, la aplicación de la Norma XVI del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario, reglamentada por el Decreto Supremo N.º 145-2019-EF, trae como consecuencia que se desincentive la práctica de estas acciones elusivas, en tanto, la Administración Tributaria cuenta actualmente con mayores herramientas legales que permiten su desconocimiento para efectos tributarios, lo cual incluye la aplicación de normas sancionatorias, sin perjuicio de la determinación de la obligación tributaria que le corresponde pagar al contribuyente elusor.

CAPITULO V. CONCLUSIONES

Las conclusiones arribadas como consecuencia del análisis de la elusión fiscal en los contratos de cesión de posición contractual de cesión minera son las siguientes:

1. Para efectos de conocer el sentido de una disposición, en tanto la misma ocasione problemas en su interpretación, como ejemplo: antonimia, redundancia, ambigüedad, laguna jurídica o vaguedad, es necesario que el agente lleve a cabo los métodos de interpretación aceptados por el Derecho, dentro de los cuales encontramos: al literal, de la ratio legis y sistemático; estos permitirán desentrañar el significado de la disposición, que permita arribar a conocer sus alcances y efectos.
2. Al referirnos a la materia tributaria, el intérprete de una disposición, además de los métodos de interpretación aceptados por el Derecho, debe tener por contexto el deber de contribuir y la capacidad contributiva, como entes concatenados e inseparables. Así como, los principios que rigen el sistema tributario peruano, contenidos en el artículo 74 de nuestra Constitución Política: reserva de ley, igualdad, respeto de los derechos fundamentales y no confiscatoriedad.
3. El lenguaje utilizado en las disposiciones pueden presentar problemas en su interpretación, como: lagunas, ambigüedad, vaguedad, imprecisión o contener términos polisémicos, lo cual genera en el intérprete contradicciones o incertidumbre en el sentido que va a adoptar sobre el texto a aplicar al supuesto de hecho, que va desde la utilización de los planos del lenguaje: sintáctico (signos lingüísticos), semántico (significado) y pragmático (elementos extralingüísticos); ante lo cual, deberá aplicar el ordenamiento en su conjunto, acudir, de ser posible, a la exposición de motivos, ubicarse en la especialidad de la disposición que contiene un determinado problema en la interpretación, entender el significado de los términos técnicos que contiene la disposición

abocado a su especialidad, entre otros factores, que permitan finalmente conocer y, de ser el caso, aplicar la disposición para la finalidad que fue creada.

4. El Estado en su condición de propietario puede ceder los recursos naturales, bajo la figura de la concesión minera, la cual implica, el otorgamiento de un derecho real, mediante acto administrativo para su aprovechamiento, por un tiempo determinado o indeterminado, cuyo particular deberá cumplir con las obligaciones establecidas por ley para mantener su vigencia, convirtiéndose así en el titular de la concesión minera. A través de la concesión minera se entrega solo el derecho a la explotación del yacimiento minero. Esta es independiente del predio en donde se encuentre.

5. El contrato de cesión minera se encuentra regulado en el artículo 166 de la Ley General de Minería, por el cual el concesionario podrá entregar su concesión minera, de beneficio, labor general o transporte minero, percibiendo una compensación. Entendiéndose de su texto, que el concesionario, en tanto constituye ser el titular de la actividad minera, goza del derecho a su explotación, y en ejercicio de su libertad de contratación, el cual podrá entregar su derecho de explotación sobre una determinada concesión a cambio de una contraprestación; no obstante, seguirá siendo el titular de la concesión, pues no implica la transferencia del título, mientras que el tercero será titular solo de la actividad minera.

6. El contrato de cesión de posición contractual constituye un contrato nominado, en el cual se modifica la situación que ocupa una o más personas que intervienen, en tanto alguna de ellas dejen de formar parte de la relación, cediendo su lugar a otra; emergiendo de ella el denominado cedente, como la persona que cede su posición en el contrato; cesionario, que adquiere la posición en el contrato y asume los derechos y obligaciones del cedente; y el cedido, contraparte del cedente; para llevar a cabo la cesión de posición contractual es necesario que el contrato contenga prestaciones no ejecutadas, el cedido debe manifestar su consentimiento (antes, simultáneamente o después del acuerdo de cesión), y cuando la conformidad del cedido se

hubiera dado previamente al acuerdo de cesión el contrato sólo tendrá efectos desde que el acuerdo le es comunicado; una vez celebrada la cesión de posición contractual, el cedente sale de la relación contractual y el cesionario ingresa en ella, asumiendo los derechos y obligaciones que el cedente tenía.

7. El artículo 74 de la Ley General de Minería regula como tratamiento tributario la amortización aplicada sobre el valor de adquisición, el cual contiene el pago efectuado para usar o disfrutar de la concesión minera, ya sea, como consecuencia de los costos incurridos (gastos de petitorio) por el concesionario para efectos de obtener la concesión por parte del Estado, o del pago efectuado como consecuencia de la transferencia de la concesión minera, por parte del concesionario a un tercero, o de ser el caso, del pago efectuado por la entrega de la concesión (no transferencia) a un tercero para su uso o disfrute (cesión), monto que deberá ser deducido para efectos de la determinación del impuesto a la renta que deberá pagar al Estado, como consecuencia de los ingresos que obtiene por actividad minera, pudiendo ser, el pago efectuado por el concesionario, transferido, o cesionario, respectivamente, el cual será amortizado (distribución del pago en el tiempo) en un plazo 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.

8. El inciso g) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta regula los supuestos no deducibles para efectos de la determinación del impuesto a la renta, resultando los siguientes: las llaves, marcas, patentes, procedimientos de fabricación, juanillos y otros activos intangibles similares. Sin embargo, el propio legislador a pesar de que regula la no deducción de estos activos intangibles hace una precisión, permitiendo la deducción de los activos intangibles de duración limitada, para efectos de la determinación del impuesto a la renta, aplicados como gasto o deducidos en un solo ejercicio, como gasto (en una sola cuota sobre todo el valor del activo), creando con ello una situación más ventajosa para el contribuyente, pues al ser reducido de la renta bruta, ocasionará que la renta neta sea menor y, por ende, al aplicarla sobre el porcentaje por concepto del referido impuesto, resultará un impuesto a la renta

a pagar menor, a diferencia si aplicara el supuesto de amortización de 10 años, pues deberá aplicar el monto que resulta por concepto del activo fijo dividido entre los 10 años, y deducir este monto de forma proporcional; por lo que, el mismo legislador ha permitido que el contribuyente pueda aplicar uno u otro supuesto, según su libre discrecionalidad.

9. La elusión fiscal consiste en la configuración de acciones destinadas a ocultar un hecho jurídico económico con el fin de lograr pagar un menor impuesto o no pagarlo sin transgredir norma alguna. Para tal efecto, puede utilizar negocios anómalos, simulados o artificiosos valiéndose de la propia normativa existente o de su omisión, según sea el caso, sin que ello implique un supuesto de ilicitud, pues ello ya implicaría un supuesto de evasión. La elusión implica la plena intención del agente, que no actúa con culpa, sino con dolo, pero se vale del ordenamiento legal, sin transgredirlo, usándolo a su favor.

10. La evasión tributaria constituye una acción ilícita, que contraría el ordenamiento legal para efectos de no pagar el tributo, o pagarlo en menor cuantía al que corresponde legalmente. En este supuesto se produce la deformación de la realidad, ya sea, mediante el engaño intencional a la Administración Tributaria en la declaración (información falsa, imprecisa, o su ocultamiento), para omitir el tributo o efectuar un menor pago, ocultándose el nacimiento de la obligación tributaria.

11. El fraude a la ley tributaria constituye una figura de elusión fiscal en la que se sanciona que el contrato o vía legal usado por el contribuyente (norma de cobertura) no se corresponde con el propósito del negocio que lleva a cabo, pues en realidad debió utilizarse otra forma legal, con una mayor carga fiscal (norma defraudada); la verdadera razón de haber tomado dicha decisión fue la obtención de una ventaja fiscal.

12. La economía de opción refiere de la actuación del particular guiada por motivos de ahorro fiscal sin que se desconozca o infrinja norma alguna, ni realizando maniobras de elusión, ni abuso de derecho o de formas jurídicas.

Por el contrario, se aplica correctamente la norma, obteniendo un ahorro tributario, valiéndose de la intención del legislador de no establecer un hecho imponible que grave un determinado negocio u operación (silencio propio).

13. El tratamiento tributario que corresponde aplicar para la determinación del impuesto a la renta del cesionario, con motivo de la contraprestación que entrega el cesionario al cedente al celebrar el contrato de cesión minera y de cesión de posición contractual, es el regulado en el artículo 74 de la Ley General de Minería, que permite la amortización sobre el valor de adquisición aplicado de forma proporcional sobre el tiempo de vida del yacimiento minero, y no el regulado en el inciso g) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta.

14. A fin de eliminar cualquier cuestionamiento en torno de la aplicación del artículo 74 de la Ley General de Minería para los supuestos en los que ceda el derecho a explotar el yacimiento minero, podrá agregarse al final del último párrafo de la referida disposición lo siguiente: *El valor de adquisición de la concesión comprende toda prestación que se entrega por el derecho al aprovechamiento del yacimiento minero*; con lo cual se aplicará la amortización sobre 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 para todos aquellos casos en que se ceda el derecho a explotar la concesión, incluyendo el contrato de cesión minera y de cesión de posición contractual.

15. Debe incluirse en la Ley General de Minería un apartado dedicado al glosario de términos empleados en la norma, que incluya la definición de “valor de adquisición de concesión”, lo cual permita que el intérprete conozca con suficiente certeza que el tratamiento de amortización para efectos de la determinación del impuesto a la renta contempla todo pago que implique el derecho a la explotación del yacimiento minero, como es el caso de la cesión minera y cesión de posición contractual de la cesión minera.

16. La Norma XVI del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario, reglamentado por Decreto Supremo N.º 145-2019-EF, otorga mayores facultades a la Administración Tributaria para efectos de determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, ocasionando que en el supuesto en que detecte la elusión de normas tributarias, podrá exigir la deuda tributaria o disminuir el importe de los saldos o créditos a favor, pérdidas tributarias, créditos por tributos o eliminar la ventaja tributaria.

La referida norma antielusiva trae como consecuencia que se desincentive la práctica de acciones elusivas, en tanto la Administración Tributaria cuenta con mayores herramientas legales que permiten su desconocimiento para efectos tributarios, lo cual incluye la aplicación de normas sancionatorias, sin perjuicio de la determinación de la obligación tributaria que le corresponde pagar al contribuyente elusor.

CAPITULO VI. RECOMENDACIONES

Como recomendaciones para efectos de evitar los supuestos de elusión fiscal con motivo de la celebración del contrato de cesión de posición contractual de cesión minera, tenemos las siguientes:

1. Debe incluirse en el artículo 74 de la Ley General de Minería un supuesto que permita advertir de forma literal que esta disposición también contempla el tratamiento tributario de amortización para el supuesto en que se ceda el derecho a explotar el yacimiento minero. En su defecto, la interpretación del término “valor de adquisición” del artículo 74 de la Ley General de Minería debe ser entendida también para los supuestos en que se ceda el derecho a explotar el yacimiento minero, como es el caso, de la celebración de los contratos de cesión minera y de cesión de posición contractual.
2. Debe incluirse en la Ley General de Minería un apartado dedicado al glosario de términos empleados en la norma, que incluya la definición de “valor de adquisición de concesión”, lo cual permita que el intérprete conozca con suficiente certeza que el tratamiento de amortización para efectos de la determinación del impuesto a la renta contempla todo pago que implique el derecho a la explotación del yacimiento minero, como es el caso de la cesión minera y cesión de posición contractual de la cesión minera.
3. A través de la norma antielusiva (Norma XVI del Texto Único Ordenado del Código Tributario) la Administración Tributaria puede corregir las acciones elusorias al poder determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, ocasionando que en el supuesto en que detecte la elusión de normas tributarias, podrá exigir la deuda tributaria o disminuir el importe de los saldos o créditos a favor, pérdidas tributarias, créditos por tributos o eliminar la ventaja tributaria.

Esto es, que de advertir la aplicación del inciso g) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta al tratamiento tributario de la contraprestación que

entrega el cesionario al cedente con motivo de la celebración de los contratos de cesión minera y de cesión de posición contractual, aplicará a ese supuesto el artículo 74 de la Ley General de Minería, amortizando la contraprestación de forma proporcional sobre el tiempo de vida del yacimiento, reparando la determinación del impuesto en ese ejercicio, y determinando el tributo que corresponda pagar, conforme al ordenamiento legal.

CAPITULO VII. FUENTES DE INFORMACIÓN

7.1. Referencias bibliográficas

1. Abanto M. & Lujan L. (2013). El Gasto, el costo y el costo computable. Perú, Lima. Gaceta Jurídica.
2. Abanto M. (2015). Reconocimiento y valuación de activos. Perú, Lima. Gaceta Jurídica.
3. Amateucci A. (2011). Tratado de derecho tributario. Tomo segundo. Bogotá, Colombia. Editorial Themis.
4. Amateucci A. et al., (2001). Tratado de Derecho tributario. Temis. Tomo I y II.
5. Ataliba G. & Becker A. (2019). Derecho constitucional tributario. Legales Ediciones. Perú, Lima. Tomo 1 y 2.
6. Ataliba G. (1987). Hipótesis de incidencia tributaria. Instituto Peruano de Derecho Tributario.
7. Azagra M. et al., (2012). Diccionario Jurídico. Sexta edición. Thomson Reuters Aranzadi.
8. Baldeón J. (2016). Tratado de derecho minero peruano. Peru, Lima. Juristas Editores.
9. Chiassoni P. (2011). Técnicas de interpretación jurídica. España, Madrid. Marcial Pons.
10. Cucci J. (2015). Fundamento de derecho tributario. Lima Perú: Editorial Jurista Editores.
11. Cucci J. (2020). Elusión tributaria. Legislación y jurisprudencia internacional. Perú: Lima. Instituto Pacifico.
12. Del Padre F. (2012). La prueba en el derecho tributario. Traducción de Juan Carlos Panez. Editora Noeses.
13. Egas P. (2004). La interpretación en materia tributaria. Revista de Derecho N.º 03. UASB-Ecuador/CEN.
14. Fernández C. (1992). Abuso del derecho. Argentina, Buenos Aires. Editorial Astrea.
15. Gascón M. & García A. (2017). La argumentación en el derecho. Algunas cuestiones fundamentales. Perú, Lima. Palestra Editores.

16. Guastini R. (2014). Interpretar y Argumentar. Traducción de Silvana Álvarez Medina. España, Madrid. Centro de Estudios Políticos y Constitucionales.
17. Gutiérrez C. (2018). Lecciones de derecho minero. Lima, Perú. Editorial Iustitia.
18. Huamani R. (2011). Código tributario comentado. Lima Perú. Jurista Editores.
19. Huapaya R. (2006). Tratado del proceso contencioso administrativo. Perú, Lima. Jurista Editores.
20. Iturralde V. (2014). Interpretación literal y significado convencional. Una reflexión sobre los límites de la interpretación jurídica. Marcial Pons.
21. Jarach D. (1996). El hecho imponible. Teoría general del derecho tributario sustantivo. Argentina, Buenos Aires. Abeldo Perrot.
22. Kelsen H. (2009). Teoría Pura del Derecho. Novena reimposición. Argentina, Buenos Aires. Editorial Eudeba.
23. Martínez D. et al., (2015). Enciclopedia de filosofía y teoría del derecho. Volumen II. Universidad Nacional Autónoma de México. Instituto de Investigaciones Jurídicas.
24. Monroy J. (2009). Teoría general del proceso. Perú, Lima. Communitas.
25. Moreso J. & Vilajosana J. (2004). Introducción a la teoría del derecho. Editorial Marcial Pons.
26. Palao C. (2009). La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal. España: Valladolid. Lex Nova.
27. Pérez Royo F. (2000). Derecho financiero y tributario. Parte general. Décima edición. España: Madrid. Civitas.
28. Queralt. M. et al., (2016). Derecho tributario. España, Navarra. Thomson Reuters. Aranzadi.
29. Rubio M. (2012). El Sistema Jurídico. Introducción al Derecho. Tercera reimposición de la décima edición, aumentada. Perú, Lima. Fondo Editorial Pontificia Universidad Católica del Perú.
30. Tamames R. & Gallego S. (2010). Diccionario de economía y finanzas. Décimo cuarta edición. España, Madrid. Alianza Editorial.

31. Tarello G. (2018). La interpretación de la ley. Segunda edición. Perú, Lima. Palestra Editores.
32. Torres A. (2015). Introducción al derecho. Perú, Lima: Instituto Pacifico.
33. Torres A. (2016). Código Civil. Octava edición. Perú, Lima. Importadora y Distribuidora Editorial Moresso.
34. Valladolid V. (2007). Introducción al Derecho Constitucional. Perú, Lima. Grijley.
35. Villanueva W. (2014). Tratado del IGV. Regímenes general y especiales. Perú: Lima. Pacífico Editores.
36. Villegas H. (2002). Curso de finanzas, derecho financiero y tributario. Octava Edición. Buenos Aires, Argentina. Editorial Astrea.
37. Wroblesky J. (2018). Constitución y teoría general de la interpretación jurídica. Traducción de Arantxa Azurza, Juan Iagrtua Salaverría y Francisco Javier Ezquiaga. Ediciones Lenik. Yachay.
38. Yacolca D. et al., (2012). Tratado de derecho procesal tributario. Instituto Pacifico. Volumen I. Perú: Lima.

7.2. Referencias electrónicas

1. Alink M. y Van Kommer. V (2011). *Manual de Administración Tributaria*. Publicación financiada por la Administración de Impuestos y Aduanas de los Países Bajos. <https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/CIAT.pdf>
2. Alva Mateucci M. (2017). La Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario: La Clausula antielusiva. <http://blog.pucp.edu.pe/blog/blogdemarioalva/2017/10/02/la-norma-xvi-del-titulo-preliminar-del-codigo-tributario-la-clausula-elusiva-general/>
3. Cucci J. (2003). La renta como materia imponible en el caso de actividades empresariales y su relación con la contabilidad. Tema II: implicancias de las NICs en la aplicación del impuesto a la renta. VII Jornadas Nacionales de Tributación. http://www.ifaperu.org/uploads/articles/8_03_CT28_JABC.pdf

4. Cucci J. (2019). La Elusión, el Fraude a la Ley Tributaria y el Segundo Párrafo de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario. http://www.ipdt.org/editor/docs/04_Rev44_JBC.pdf
5. Cutipa G. (2017). Régimen de Concesión Minera y Conflictos Sociales en Comunidades Campesinas De Puno Año-2015 (Tesis doctoral). Universidad Nacional del Altiplano. <http://repositorio.unap.edu.pe/bitstream/handle/UNAP/6736/EPG994-00994-01.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
6. De la Puente y Lavalle M. (2019). *La Cesión de Posición Contractual*. <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechopucp/article/view/5863/5859>
7. Diccionario de la Lengua Española. (Actualización al 2020). Vigésimo tercera edición. <https://dpej.rae.es/>
8. Diccionario Panhispánico del Español Jurídico (Actualización al 2020). www.dpej.rae.es
9. Duran L. (2009). Contabilidad y Negocios. Revista del Departamento Académico de Ciencias Administrativas. Volumen 4, número 7. <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/contabilidadyNegocios/article/view/620/609>
10. Duran L. (2009). La Noción del Deber Constitucional de Contribuir. Un estudio introductorio. Revista AeLe. [https://www.aele.com/system/files/archivos/infoespe/Deber de Contribuir_Luis_Duran.pdf](https://www.aele.com/system/files/archivos/infoespe/Deber_de_Contribuir_Luis_Duran.pdf)
11. Echaiz D. & Echaiz S. (2014). La elusión tributaria: Análisis Crítico de la Actual Normatividad y Propuestas para una Futura Reforma. Derecho y Sociedad 43. <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/view/12567/13125>
12. Enciclopedia Jurídica. Edición 2020. <http://www.encyclopedia-juridica.com/inicio-encyclopedia-diccionario-juridico.html>
13. García Novoa C. (2008). *La elusión fiscal y los medios para evitarla*. XXIV Jornadas Latinoamericanas de derecho tributario.

http://www.ipdt.org/editor/docs/RELATORIA_GENERAL_ILADT2008_TE_MA-1.pdf

14. García Toma V. (2015). La Constitución y el Sistema Jurídico Nacional. Revista Themis N.º 67. [file:///C:/Users/slart/Downloads/14454-Texto%20del%20art%C3%ADculo-57507-1-10-20151130%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/slart/Downloads/14454-Texto%20del%20art%C3%ADculo-57507-1-10-20151130%20(1).pdf)
15. Glosario de Términos de Southern Copper México. <http://www.southernperu.com/ESP/opinte/Pages/PGGlosario.aspx>
16. Hesse H. (2012). Escrito de Derecho Constitucional. [http://www.congreso.gob.pe/Docs/DGP/CCEP/files/cursos/2018/files/5_interpretaci%C3%B3n_constit_k_hesse\(1\).pdf](http://www.congreso.gob.pe/Docs/DGP/CCEP/files/cursos/2018/files/5_interpretaci%C3%B3n_constit_k_hesse(1).pdf)
17. Ingemmet. <https://www.ingemmet.gob.pe/petitorios-de-concesion-minera>
18. Lalanne G. (2006). Economía de opción y fraude de ley en el derecho tributario. Revista IPDT. https://www.ipdt.org/uploads/docs/03_Rev44_GAL.pdf
19. Lastres E. (2009). Los contratos mineros. Circulo de derecho administrativo. <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoadministrativo/article/viewFile/13982/14604>
20. Ochoa M. (2014). Elusión o evasión fiscal. Revista Iberoamericana de Contaduría, Economía y Administración. Volumen 3, número 5. <http://www.ricea.org.mx/index.php/ricea/article/view/19/35>
21. Quintanilla E. (2014). La Evasión Tributaria y su Incidencia en la Recaudación Fiscal en el Perú y Latinoamérica (Tesis doctoral). Universidad San Martín de Porres. http://www.repositorioacademico.usmp.edu.pe/bitstream/usmp/1106/1/quintanilla_ce.pdf
22. Quiroga A. (1985). La interpretación constitucional. <file:///C:/Users/slart/Downloads/Dialnet-LaInterpretacionConstitucional-5084957.pdf>
23. Rosas G. (2013). Trascendencia de la elusión tributaria y su Incidencia en la recaudación tributaria de Las empresas de Arequipa (Tesis maestría). Universidad Católica de Santa María. <https://tesis.ucsm.edu.pe/repositorio/bitstream/handle/UCSM/4569/86.1130.MG.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

24. Sánchez E. (2012). Técnica legislativa. Algunas directrices lingüísticas para la redacción de enunciados normativos. <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/7/3201/5.pdf>
25. Tardío J. (2003). El principio de especialidad normativa (Lex specialis) y sus aplicaciones jurisprudenciales. <file:///C:/Users/slart/Downloads/Dialnet-EIPrincipioDeEspecialidadNormativaLexSpecialisYSus-784932.pdf>
26. Tarsitano A. (2014). La elusión fiscal y la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario. *Ius Et Veritas* N.º 49, Diciembre. <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/view/13613/14236>
27. Villanueva W. (2013). “El principio de causalidad y el concepto de gasto necesario. *Revista Themis* N° 64. <file:///C:/Users/slart/Downloads/9575-Texto%20del%20art%C3%ADculo-37867-2-10-20150630.pdf>
28. Vines M. & Malca R. (2019). *La concesión minera en el ordenamiento peruano: análisis sobre su naturaleza*. IUS, Revista de Investigación Jurídica, número 9. <http://www.usat.edu.pe/files/revista/ius/2015-1/paper13.pdf>
29. XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. (2008). Tema 1, referido a la elusión fiscal y los medios para evitarla. <https://www.yumpu.com/es/document/read/12083895/xxiv-jornadas-latinoamericanas-de-derecho-tributario-instituto-ipdt>
30. Yacolca D. (2006). Tributos medioambientales: Una necesidad en el Perú y el mundo. http://repositorio.pucp.edu.pe/index/bitstream/handle/123456789/12000/tributos_medioambientales_Tacolca.pdf?sequence=1&isAllowed=y
31. Zegarra J. (2005). Aplicación del “Principio de Especialidad” en las normas tributarias. <https://www.zyaabogados.com/administrador/assets/uploads/files/b3399-Aplicacion-del-principio-de-especialidad-en-las-normas-tributarias.pdf>
32. Zuzunaga del Pino F. (2009). Entrevistado por Héctor A. Campos García, Ximena Calderón R., y Doris Valdez Paredes. *Tres aspectos relevantes de la tributación minera: regulación tributaria de los contratos mineros,*

incidencia tributaria en las distintas fases de un proyecto minero y la actividad minera como generadora de recursos públicos.
<http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/viewFile/17459/17738>

7.3. Referencias normativas y jurisprudenciales

1. Constitución Política del Perú, 1993.
2. Texto Único Ordenado del Código Civil, 1984, aprobado por Decreto Legislativo N.º 295.
3. Texto Único Ordenado del Código Tributario, 2013, aprobado por Decreto Supremo N.º 133-2013-EF.
4. Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, 2004, aprobado por el Decreto Supremo N.º 179-2004-EF.
5. Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería, 1992, aprobado por Decreto Supremo N.º 014-92-EM.
6. Ley N.º 26821-Ley Orgánica del Aprovechamiento Sostenible de los Recursos Naturales.
7. Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N.º 6089-2006-PA/TC.
8. Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N.º 0048-2004-PI-TC.
9. Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N.º 2727-2002-AA/TC.
10. Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N.º 033-2004-AI/TC.
11. Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N.º 3232-98-Lima.
12. Casación N.º 3606-2016 emitido por la Tercera Sala Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema.
13. Sentencia de primera y segunda instancia recaída en el Expediente Judicial N.º 5896-2010.
14. Resolución del Tribunal Fiscal N.º 03248-5-2010, de fecha 26 de marzo de 2010.

15. Glosario, Siglas y Abreviaturas del Subsector Hidrocarburos, aprobado por Decreto Supremo N° 032-2002-EM, modificado por el Decreto Supremo N.° 020-2019-EM.
16. Ley de Minería, aprobado por Decreto Ejecutivo N.° 119, correspondiente al país del Ecuador.
17. Reglamento de la Ley de Minería, aprobado por Decreto Ejecutivo N.° 119, correspondiente al país del Ecuador.
18. Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, aprobado por Ley N° 56, correspondiente al país del Ecuador.