

SENTENCIA
CASACIÓN N° 3706-2016
LIMA

Sumilla: De conformidad con el artículo 74 del Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería, 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 sobre la base de la vida probable del depósito, calculada tomando en cuenta las reservas probadas y probables, así como la producción mínima obligatoria de acuerdo a ley. Por consiguiente, ante el supuesto en que se adquiera la titularidad de la actividad minera –lo cual comprende la obtención del derecho a explotación–, como sucede en el contrato de cesión de posición contractual de cesión minera, ello tendrá como efectos tributarios para el tercero, que el pago que entregue al cesionario deberá ser amortizado con base en la vida probable de la concesión minera.

Lima, tres de abril
de dos mil diecinueve

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

I. VISTA:

La causa número tres mil setecientos seis – dos mil dieciséis, en **discordia**; en audiencia pública integrada por los señores Jueces Supremos Vinatea Medina, Arias Lazarte, Yaya Zumaeta, Cartolin Pastor y Bustamante Zegarra; adhiriéndose el señor Juez Supremos Bermejo Ríos al voto de los señores Jueces Supremos Arias Lazarte, Yaya Zumaeta y Cartolin Pastor; con lo expuesto en el dictamen del Fiscal Supremo en lo Contencioso Administrativo; y luego de verificada la votación con arreglo a ley; se emite la siguiente sentencia:

II. MATERIA DEL RECURSO:

Son de conocimiento de esta Sala Suprema los recursos de casación interpuestos por: **1) Minera Yanacocha Sociedad Comercial de Responsabilidad Limitada**, con fecha veintidós de diciembre de dos mil quince¹; y **2) la Procuraduría Pública a cargo de los Asuntos Judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas**, en

¹. Obrante a fojas 631 del expediente principal.

SENTENCIA
CASACIÓN N° 3706-2016
LIMA

representación del Tribunal Fiscal, con fecha veintitrés de diciembre de dos mil quince²; contra la sentencia de vista signada con resolución número treinta y uno, de fecha veintitrés de noviembre de dos mil quince³, que revocó la sentencia contenida en la resolución número veintiséis, de fecha treinta de septiembre de dos mil catorce⁴, que declaró infundada la demanda; y reformándola, declaró **fundada** la demanda, en consecuencia nula en parte la Resolución del Tribunal Fiscal N° 03248-5-2010, en el extremo que revocó la Resolución de Intendencia N° 0150140003988, en cuanto al reparo referido al gasto por amortización indebida de concesiones con incidencia en la Resolución de Determinación N° 012-003-0005519 y la Resolución de Multa N° 012-002-0005401; en el proceso seguido por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria **–en adelante ‘Sunat’–** contra el Tribunal Fiscal y Minera Yanacocha Sociedad Comercial de Responsabilidad Limitada **–en adelante ‘Minera Yanacocha’–**, sobre nulidad de resolución administrativa.

III. ANTECEDENTES DEL PROCESO

2.1. De lo actuado en sede administrativa

Se aprecia en el expediente administrativo lo siguiente:

- 1) Con fecha veintinueve de setiembre de mil novecientos noventa y cuatro⁵, Sociedad Minera de Responsabilidad Limitada Chaupiloma Dos de Cajamarca **–en adelante ‘Chaupiloma Dos’–** celebró contrato de cesión minera con Minas Conga Sociedad Comercial de Responsabilidad Limitada **–en adelante ‘Minas Conga’–**, mediante el cual le entregó en cesión los derechos mineros adquiridos consignados en la cláusula tercera de dicho documento, por el plazo de veinte años.

- 2) Con fecha treinta y uno de agosto de mil novecientos noventa y ocho⁶, la empresa minera Chaupiloma Dos celebró contrato de cesión minera con Compañía de Minas Buenaventura Sociedad Anónima Abierta **–en adelante**

². Obrante a fojas 670 del expediente principal.

³. Obrante a fojas 606 del expediente principal.

⁴. Obrante a fojas 515 del expediente principal.

⁵. Obrante a fojas 779 del expediente administrativo (tomo I).

⁶. Obrante a fojas 803 del expediente administrativo (tomo I).

**SENTENCIA
CASACIÓN N° 3706-2016
LIMA**

‘**Compañía de Minas Buenaventura**’–, por el cual le entregó en explotación el derecho minero referido en la cláusula primera del mismo documento.

- 3) Con fecha diecinueve de diciembre de dos mil⁷, Compañía de Minas Buenaventura y Minera Yanacocha celebraron contrato de cesión de posición contractual, por el cual Compañía de Minas Buenaventura transfirió a Minera Yanacocha lo siguiente: a) La concesión de beneficio ‘Calera China Linda’ ubicada en el distrito de la Encañada, provincia y departamento de Cajamarca, b) los terrenos descritos en el anexo 1 del contrato, c) la maquinaria y equipos descritos en el anexo 2 del contrato, y d) los inventarios descritos en el anexo 3 del contrato.
- 4) Así también, con fecha diecinueve de diciembre de dos mil⁸, las empresas Minas Conga y Minera Yanacocha celebraron contrato de cesión de posición contractual, mediante el cual Minas Conga transfirió en venta real y a enajenación perpetua a Minera Yanacocha los activos, incluyendo sus mejoras y todas sus partes integrantes y accesorias, y le cedió todos y cada uno de sus derechos y obligaciones en virtud de los contratos de cesión; por su parte, Minera Yanacocha acordó cumplir todos y cada uno de los derechos y obligaciones de Minas Conga en virtud de los referidos contratos de cesión. En el documento se precisa el consentimiento de Minas Conga.
- 5) Posteriormente, con fecha doce de enero de dos mil cuatro, la Administración Tributaria, mediante la Carta de Presentación N° 040011087930-01-SUNAT⁹, comunicó a Minera Yanacocha el inicio del procedimiento de fiscalización a fin de verificar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias respecto de los ejercicios dos mil (2000) y dos mil uno (2001).
- 6) Como consecuencia del procedimiento de fiscalización iniciado, se emitieron los siguientes valores: **1. Resolución de Determinación N° 012-003-**

⁷. Obrante a fojas 848 del expediente administrativo (tomo I).

⁸. Obrante a fojas 792 del expediente administrativo (tomo I).

⁹. Obrante a fojas 1839 del expediente administrativo (tomo II).

**SENTENCIA
CASACIÓN N° 3706-2016
LIMA**

0005519¹⁰, por reparo a la base imponible del impuesto a la renta del ejercicio dos mil (2000), al haberse advertido una amortización indebida de las concesiones mineras adquiridas vía contrato de cesión de posición contractual que había celebrado la empresa Minera Yanacocha Sociedad de Responsabilidad Limitada con las empresas Compañía de Minas Buenaventura Sociedad Anónima Abierta y Minas Conga Sociedad de Responsabilidad Limitada; **2.** Resolución de Determinación N° 012-003-0005518¹¹, por reparo a la base imponible del impuesto a la renta del ejercicio dos mil uno (2001), por gastos no deducibles por concepto de cuotas de arrendamiento financiero celebrado con Newton Perú Limited Sucursal del Perú; **3.** Resolución de Multa N° 012-002-0005400; y **4.** Resolución de Multa N° 012-002-0005401 ¹².

- 7)** A través del escrito de fecha siete de enero de dos mil cinco¹³, la empresa Minera Yanacocha interpuso recurso de reclamación contra las Resoluciones de Determinación N.ºs 012-003-0005519 y 012-003-0005518, y las Resoluciones de Multa N.ºs 012-002-0005400 y 012-002-0005401; consecuentemente, la Administración Tributaria, mediante la Resolución de Intendencia N° 0150140003988 ¹⁴, declaró fundado en parte el recurso interpuesto, confirmando la Resolución de Determinación N° 012-003-0005519 y la Resolución de Multa N° 012-002-0005401, y rectificando los montos señalados en la Resolución de Determinación N° 012-003-0005518 y la Resolución de Multa N° 012-002-0005400.
- 8)** Por el escrito de fecha diez de octubre de dos mil cinco¹⁵, la contribuyente interpuso recurso de apelación contra la Resolución de Intendencia N° 0150140003988, el cual fue resuelto por el Tribunal Fiscal mediante la Resolución N° 03248-5-2010 ¹⁶, que decidió revocar la impugnada en los extremos referidos a los reparos al gasto por amortización indebida de concesiones y de cuotas de arrendamiento, dejando sin efecto la Resolución

¹⁰. Obrante a fojas 2135 y anteriores del expediente administrativo (tomo II).

¹¹. Obrante a fojas 2146 y anteriores del expediente administrativo (tomo II).

¹². Obrante a fojas 2124 y 2123 del expediente administrativo, respectivamente (tomo II).

¹³. Obrante a fojas 2116 del expediente administrativo (tomo II).

¹⁴. Obrante a fojas 2454 del expediente administrativo (tomo III).

¹⁵. Obrante a fojas 2473 del expediente administrativo (tomo III).

¹⁶. Obrante a fojas 2588 del expediente administrativo (tomo III).

**SENTENCIA
CASACIÓN N° 3706-2016
LIMA**

de Multa N° 012-002-0005401, así como la Resolución de Multa N° 012-002-0005400 en cuanto al reparo al gasto por cuotas de arrendamiento.

2.2. De lo actuado en sede judicial

1) Objeto de la pretensión demandada

De la revisión de autos se observa que mediante el escrito de fecha dos de septiembre de dos mil diez¹⁷, la Sunat interpuso demanda contencioso administrativa contra el Tribunal Fiscal y la empresa Minera Yanacocha, solicitando, como **pretensión principal**, que se declare la nulidad parcial de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 03248-5-2010, que revocó la Resolución de Intendencia N° 0150140003988 en cuanto al reparo referido al gasto por amortización indebida de concesiones con incidencia en la Resolución de Determinación N° 012-003-0005519 y la Resolución de Multa N° 012-002-0005401, las cuales fueron dejadas sin efecto; y como **pretensión accesoria**, que el Tribunal Fiscal resuelva que en el presente caso resulta aplicable el artículo 74 del Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería (aprobado por el Decreto Supremo N° 014-92-EM), y no el literal g) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta y del inciso a del artículo 25 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Argumentó que la contribuyente, luego de la adquisición de los derechos y obligaciones mediante los contratos de cesión de posición contractual, en su calidad de titular de la actividad minera, se encontraba obligada a amortizar para efecto de la determinación del impuesto a la renta del ejercicio dos mil (2000) el precio que había pagado por la adquisición de la concesión, sea que esta se haya efectuado en la modalidad de concesionaria o en la de cesionaria de acuerdo a la dispuesto en el Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería, aprobado por el Decreto Supremo N° 014-92-EM; por lo que concluyó que no se encontraba sujeta a las normas del impuesto a la renta, en especial al literal g) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta.

¹⁷. Obrante a fojas 24 del expediente principal.

**SENTENCIA
CASACIÓN N° 3706-2016
LIMA**

2) Fundamentos de la sentencia de primera instancia

Mediante la sentencia contenida en la resolución número veintiséis, de fecha treinta de setiembre de dos mil catorce¹⁸, el Décimo Noveno Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima declaró **infundada** la demanda.

Atendiendo a la naturaleza del contrato de cesión minera, advirtió que conforme a las normas del impuesto a la renta, la cesión del derecho como 'titular de la actividad minera' constituye un intangible de duración limitada debido a que este derecho tiene un carácter temporal y de intangible por ser derecho de 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, labor general, beneficio, comercialización y transporte minero) recogidas en el artículo IV del Título Preliminar del Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería. De esa forma, sostuvo que conforme a la normativa del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, 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.

Refirió que no existe una normativa especial que permita la deducibilidad del pago efectuado por la adquisición de este intangible, puesto que el artículo 74 del Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería se refiere a un supuesto distinto, esto es, la amortización de un bien inmueble denominado 'concesión minera' por parte de quien tiene la calidad de titular de misma; por lo que determinó que debía desestimarse lo señalado por la demandante.

3) Fundamentos de la sentencia de vista

Ante el recurso de apelación interpuesto por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - Sunat, la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en

¹⁸. Obrante a fojas 515 del expediente principal.

**SENTENCIA
CASACIÓN N° 3706-2016
LIMA**

Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, mediante la sentencia de vista contenida en la resolución número treinta y uno de fecha veintitrés de noviembre de dos mil quince, **revocó** la sentencia apelada que declaró infundada la demanda; y reformándola, declaró **fundada** la demanda en todos sus extremos, en consecuencia, nula en parte la Resolución del Tribunal Fiscal N° 03248-5-2010, en el extremo que revocó la Resolución de Intendencia N° 0150140003988 en cuanto al reparo referido al gasto por amortización indebida de concesiones con incidencia en la Resolución de Determinación N° 012-003-0005519 y la Resolución de Multa N° 012-002-0005401.

Indicó que en virtud de la Norma VIII del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario, corresponde la aplicación del método de interpretación de la especialidad en el presente caso, por tanto, conforme ha sido precisado en el artículo 71 de la Ley General de Minería y en el artículo 2 del reglamento aprobado por Decreto Supremo N° 024-93-EF, las disposiciones contenidas en el Título Noveno del Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería, entre las que se encuentra la obligación de amortización establecida en el artículo 74 de la misma norma, se aplican de pleno derecho a los cesionarios mineros en calidad de titulares de la actividad minera, tal y conforme lo determinó la Administración Tributaria en su resolución. No obstante, según expresó, el Tribunal Fiscal en la resolución impugnada consideró que aun cuando el referido artículo 74 de la Ley General de Minería hace referencia al titular de la actividad minera, este dispositivo solo es aplicable en tanto dicho titular sea el de la concesión minera, basando su afirmación en que el texto de dicho artículo hace referencia al término valor de adquisición, por lo que siendo el titular de la concesión quien ha efectuado los desembolsos destinados a adquirirla, le corresponde a este deducir vía amortización el valor de adquisición a partir del ejercicio en que se verifique la producción mínima; por consiguiente, desvirtuando tal argumento, la Sala Superior sostuvo que el Tribunal Fiscal no advirtió que cuando el artículo 74 de la citada norma se refiere al valor de adquisición de la concesión, este hace mención de manera expresa no solo al precio pagado para su adquisición, sino a los gastos del petitorio para lo

**SENTENCIA
CASACIÓN N° 3706-2016
LIMA**

cual hace la precisión de 'según el caso'; en ese sentido, concluyó que la amortización a que alude la norma no solo incluye lo pagado por la adquisición directa del Estado de la concesión minera (petitorio), sino también el monto pagado por la adquisición de la concesión, sin que sea relevante la forma contractual por la que se haya obtenido. Además, precisó 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 concesionaria o cesionario.

IV. RECURSOS DE CASACIÓN:

4.1. Mediante la resolución – auto calificadorio del recurso de casación, de fecha diez de octubre de dos mil dieciséis¹⁹, se declaró procedente el recurso casatorio interpuesto por Minera Yanacocha, en mérito a las siguientes infracciones normativas:

a) Infracción normativa del artículo 166 del Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería

Alega que la Sala Superior inexplicablemente señaló que cuando asumieron la posición contractual de Compañía de Minas Buenaventura y Minas Conga en los contratos de cesión minera, se produjo una transferencia de propiedad de las concesiones mineras de Chaupiloma Dos a su favor, argumento que resultaría absolutamente insostenible por cuanto a tenor de lo previsto en el artículo 166 de la Ley General de Minería, en un contrato de cesión de minería no se transfiere la concesión minera, cuya titularidad la mantiene el cedente. Agrega que la amortización de las concesiones solo resulta aplicable en la medida en que se hayan adquirido estas, y dado que los pagos que realizó Minera Yanacocha a favor de Compañía de Minas Buenaventura y de Minas Conga no tuvieron el propósito de adquirir concesiones mineras de Chaupiloma Dos, sino únicamente la posición contractual de cesionario en los contratos de cesión minera; por lo que, según expresa, queda claro que dada la naturaleza los contratos de cesión

¹⁹. Obrante a fojas 170 del cuaderno de casación.

**SENTENCIA
CASACIÓN N° 3706-2016
LIMA**

minera regulados en el artículo 166 de la Ley General de Minería, Minera Yanacocha se constituyó únicamente en el titular de la actividad minera respecto de las concesiones mineras de titularidad de Chaupiloma por el plazo de veinte años, pero no se convirtió en titular de las concesiones en cuestión.

b) Infracción normativa del artículo 1435 del Código Civil

Indica que en el octavo considerando de la recurrida la Sala Superior expresó que Minera Yanacocha sí se encontraba obligada a amortizar el precio que hubiera pagado por la adquisición de la concesión; no obstante, según anota, tal afirmación, que constituye una copia fiel de la posición de la Sunat, es errónea pues quien actúa como cesionaria en un contrato de cesión minera adquiere los derechos y obligaciones inherentes al titular de la actividad minera, pero ello no lo convierte en titular/propietario de la concesión minera. Refiere que sostener ello, como lo ha hecho la Sala Superior al expresar que celebrar contratos de cesión de posición contractual el cesionario podría adquirir mayores derechos que los obtenidos por el cedente que formó parte del contrato de cesión minera, implica una clara infracción a la norma invocada.

c) Infracción normativa del artículo 74 de la Ley General de Minería

Señala que la Sala Superior erró cuando sostuvo que resulta aplicable al presente caso la norma en mención. Agrega que en el séptimo considerando de la sentencia de vista, el Colegiado de Mérito hizo suyo el argumento de la Sunat en el sentido de que la Resolución del Tribunal Fiscal N° 5732-5-2003 habría considerado que para el caso de las concesiones mineras, la Ley General de Minería estableció un tratamiento especial y distinto al regulado en el impuesto a la renta; sin que esta haya tenido en cuenta que el criterio establecido en dicha resolución solo es aplicable al que adquiere la titularidad de la concesión minera.

d) Infracción normativa del literal g) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, y el literal a) del artículo 25 de su reglamento

**SENTENCIA
CASACIÓN N° 3706-2016
LIMA**

Alega que tratándose de un bien intangible resulta aplicable al presente caso lo establecido en los dispositivos invocados, por lo que su empresa optó por amortizar en el ejercicio dos mil (2000), de forma inmediata, la suma pagada por el referido activo intangible 'cesión de posición contractual', puesto que las referidas normas expresamente permiten al contribuyente deducir en un solo ejercicio el valor de adquisición de los intangibles de duración limitada o amortizarlo hasta en diez años.

- 4.2.** Asimismo, mediante la resolución – auto calificadorio del recurso de casación, de fecha diez de octubre de dos mil dieciséis²⁰, se declaró procedente el recurso casatorio interpuesto por el Procurador Adjunto a cargo de los asuntos judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas (en representación del Tribunal Fiscal), en mérito a las siguientes infracciones normativas:

a) Infracción normativa por aplicación indebida del artículo 74 de la Ley General de Minería

Señala que la Sala Superior llegó a la errada conclusión de que en el caso de autos debe emplearse el método de interpretación de la especialidad, y en consecuencia, que corresponde la aplicación de lo dispuesto en el artículo 74 de la Ley General de Minería sobre lo dispuesto en el literal g) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta y el literal a) del artículo 25 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta. Refiere que el contrato de cesión no implica la transferencia de propiedad de la concesión minera, sino solamente la de los derechos que permitan su exploración y explotación; por lo tanto, según manifiesta, no puede entenderse, como sostuvo la Sala Superior, que la amortización a la que se refiere el artículo 74 también incluya el monto pagado por dichas concesiones; agrega que tampoco resulta correcto que la Sala considere que mediante los contratos de cesión de posición contractual la contribuyente adquirió las concesiones materia de cesión, y que por tanto, al ser los importes pagados por tales contratos el pago por la adquisición de los derechos mineros, estos debieron ser amortizados de acuerdo al referido artículo; dado que ello no resulta conforme a ley. Asimismo, sostiene que la Sala Superior no tomó en cuenta

²⁰. Obrante a fojas 176 del cuaderno de casación.

**SENTENCIA
CASACIÓN N° 3706-2016
LIMA**

que a través del contrato de cesión de posición contractual la contribuyente adquirió un intangible, el mismo que es de duración limitada por su naturaleza, al estar vinculado a la duración de los correspondientes contratos, debiendo aplicarse al caso de autos el literal g) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta y el literal a) del artículo 25 de su reglamento.

b) Infracción normativa por inaplicación del literal g) del artículo 44 de la Ley General del Impuesto a la Renta, y del literal a) del artículo 25 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta

Refiere que en el caso de autos se encuentran frente a un contrato de cesión de posición contractual en mérito al cual la contribuyente adquirió un intangible de duración limitada por su naturaleza, figura que se encuentra regulada en la Ley del Impuesto a la Renta y no en la Ley General de Minería, por lo que cabía que en este caso fuera amortizada en un solo ejercicio, esto es, en el año dos mil (2000), de conformidad con las normas del impuesto a la renta.

c) Contravención a las normas del debido proceso: transgresión del inciso 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Estado

Alega que la sentencia de vista adolece de motivación insuficiente por cuanto la Sala de Mérito sustentó su posición en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N.ºs 5732-5-2003 y 07114-1-2004, mencionadas por la actora en la demanda, sin haber tomado en cuenta que aquellas se encuentran referidas a materias distintas a las que se discute en el caso de autos; es más, según indica, en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 7114-1-2004 se analiza la naturaleza de un contrato de transferencia minera, supuesto distinto al de autos, referido a un contrato de cesión minera.

V. DICTAMEN FISCAL SUPREMO:

El Fiscal Supremo en lo Contencioso Administrativo, mediante el Dictamen N° 900-2017-MP-FN-FSTCA²¹, opina que se declare fundado el recurso de casación interpuesto, en consecuencia, se revoque la sentencia de vista que declaró fundada

²¹. Obrante a fojas 227 del cuaderno de casación

SENTENCIA
CASACIÓN N° 3706-2016
LIMA

en todos su extremos la demanda, y reformándola, se confirme la sentencia apelada que declaró infundada la demanda.

VI. CONSIDERACIONES:

PRIMERO: Del recurso de casación

- 1.1. El recurso de casación tiene como fines esenciales la correcta aplicación e interpretación del derecho objetivo al caso concreto y la unificación de la jurisprudencia nacional por la Corte Suprema de Justicia, conforme se señala en el artículo 384 del Código Procesal Civil.
- 1.2. Respecto a la causal de infracción normativa, según Rafael de Pina: *“El recurso de casación ha de fundarse en motivos previamente señalados en la ley. Puede interponerse por infracción de ley o por quebrantamiento de forma. Los motivos de casación por infracción de ley se refieren a la violación en el fallo de leyes que debieran aplicarse al caso, a la falta de congruencia de la resolución judicial con las pretensiones deducidas por las partes, a la falta de competencia etc.; los motivos de la casación por quebrantamiento de forma afectan (...) a infracciones en el procedimiento”*.²² Así, se entiende que la causal de infracción normativa supone una violación a la ley, la cual puede presentarse en la forma o en el fondo²³.
- 1.3. En ese sentido, el recurso de casación es un medio impugnatorio de carácter excepcional, cuya concesión y presupuestos de admisión y procedencia están vinculados a los ‘fines esenciales’ para los cuales ha sido previsto, es decir, la correcta aplicación e interpretación del derecho objetivo y la unificación de la jurisprudencia nacional por la Corte Suprema de Justicia, como se señala en el primer párrafo de la presente consideración; siendo así, sus decisiones en el sistema jurídico del país tienen efectos multiplicadores y, a su vez, permiten la estabilidad jurídica y el desarrollo de la nación, de allí la importancia de aquellas.

²². De Pina, Rafael. (1940). *Principios de Derecho Procesal Civil*. México: Ediciones Jurídicas Hispano Americana; p. 222.

²³. Escobar Fornos, Iván. (1990). *Introducción al proceso*. Bogotá: Editorial Temis; p. 241.

**SENTENCIA
CASACIÓN N° 3706-2016
LIMA**

- 1.4. Del mismo modo, corresponde mencionar de manera preliminar, que la función nomofiláctica del recurso de casación garantiza que los Tribunales Supremos sean los encargados de salvaguardar el respeto del órgano jurisdiccional al derecho objetivo, evitando así cualquier tipo de afectación a normas jurídicas materiales y procesales, procurando, conforme se menciona en el artículo 384 del Código Procesal Civil, su adecuada aplicación al caso concreto.

SEGUNDO: Cuestión fáctica asentada en sede judicial

Al respecto, resulta conveniente precisar que en sede casatoria no se evalúan pruebas ni se introducen hechos que no hayan sido discutidos a nivel administrativo ni judicial, por lo que se procede a señalar la situación fáctica que ha quedado sentada durante el proceso:

- 1) Con fecha veintinueve de setiembre de mil novecientos noventa y cuatro, la empresa Chaupiloma Dos celebró contrato de cesión minera con Minas Conga Sociedad de Responsabilidad Limitada, mediante el cual se entregó en cesión los derechos mineros adquiridos, por el plazo de veinte años prorrogable.
- 2) Con fecha treinta y uno de agosto de mil novecientos noventa y ocho, Chaupiloma Dos celebró un contrato de cesión minera con Compañía de Minas Buenaventura, entregándole en explotación un derecho minero por el plazo de veinte años prorrogable.
- 3) Con fecha diecinueve de diciembre de dos mil, Minera Yanacocha celebró contratos de cesión de posición contractual con Minas Conga y Compañía de Minas Buenaventura, en su posición de cesionarias en los contratos celebrados con la empresa minera Chaupiloma Dos; así, Minera Yanacocha ingresó a la relación contractual que habían celebrado las referidas empresas en calidad de cesionaria y como nueva titular de la actividad minera.

TERCERO: Cuestión en debate

La cuestión controvertida consiste en determinar si corresponde, en este caso, aplicar el artículo 74 del Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería (aprobado por el Decreto Supremo N° 014-92-EM), o el literal g) del artículo 44 del Texto Único

**SENTENCIA
CASACIÓN N° 3706-2016
LIMA**

Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta (aprobado por el Decreto Supremo N° 054-99-EF), respecto del pago que realizara Minera Yanacocha a las empresas Minas Conga y Compañía de Minas Buenaventura, por el contrato de cesión de posición contractual.

CUARTO: De los recursos de casación materia de pronunciamiento

En el presente caso, el recurso de casación interpuesto por el Tribunal Fiscal ha sido declarado procedente en mérito a infracciones normativas de carácter procesal y material; por lo tanto, se dilucidará en primer término aquella infracción referida a vicios de índole procesal, dado que en caso la misma resulte amparable, acarrearía la nulidad de la resolución judicial impugnada e impediría, consecuentemente, la emisión de un pronunciamiento sobre las causales de carácter material. De no ser así, se analizarán las infracciones normativas de carácter material denunciadas tanto por Minera Yanacocha Sociedad de Responsabilidad Limitada, como por el Tribunal Fiscal.

QUINTO: Contravención a las normas del debido proceso: transgresión del inciso 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Estado

5.1. En los incisos 3 y 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú se determinan como principios – derechos de la función jurisdiccional:

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

Ninguna persona puede ser desviada de la jurisdicción predeterminada por la ley, ni sometida a procedimiento distinto de los previamente establecidos, ni juzgada por órganos jurisdiccionales de excepción ni por comisiones especiales creadas al efecto, cualquiera sea su denominación. [...]

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

5.2. Respecto del derecho a la debida motivación, en el fundamento 2 de la sentencia recaída en el Expediente N° 1480-2006-AA/TC, el Tribunal Constitucional ha señalado lo siguiente:

**SENTENCIA
CASACIÓN N° 3706-2016
LIMA**

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

- 5.3. Así también, ha expresado respecto de la inexistencia de motivación o motivación aparente, en el fundamento 7 de la sentencia recaída en el Expediente N° 00728-2008-PHC/TC, lo siguiente:

“[...] Está fuera de toda duda que se viola el derecho a una decisión debidamente motivada **cuando la motivación es inexistente** o cuando la misma es solo aparente, **en el sentido de que no da cuenta de las razones mínimas que sustentan la decisión** o de que no responde a las alegaciones de las partes del proceso, o porque solo intenta dar un cumplimiento formal al mandato, amparándose en frases sin ningún sustento fáctico o jurídico [...]” (resaltado añadido).

- 5.4. El derecho a la motivación de las resoluciones judiciales garantiza que los jueces, cualquiera sea la instancia a la que pertenezcan, **expresen el proceso lógico que los ha llevado a decidir la controversia**, asegurando que el ejercicio de la potestad de administrar justicia se haga con sujeción a la Constitución Política del Perú y a la ley, pero también con la finalidad de facilitar un adecuado ejercicio del derecho de defensa de los justiciables²⁴. Bajo ese contexto, **el contenido esencial del derecho y principio de motivación de las resoluciones judiciales se respeta siempre que exista fundamentación jurídica, congruencia entre lo pedido y lo resuelto y, por sí misma la resolución judicial exprese una suficiente justificación de la decisión adoptada**, aun si esta es breve o concisa, o se presenta el supuesto de motivación por remisión²⁵.

²⁴. Sentencia de fecha 14 de noviembre de 2005 (fundamento 11), emitida por el Tribunal Constitucional en el expediente N° 8125-2005-PHC/TC.

²⁵. Sentencia de fecha 21 de julio de 2005 (fundamento 2), emitido por el Tribunal Constitucional en el expediente N° 4348-2005-PA/TC.

**SENTENCIA
CASACIÓN N° 3706-2016
LIMA**

- 5.5.** En el presente caso tenemos que el recurrente señala como argumentos que la Sala Superior ha incurrido en una motivación insuficiente por cuanto sustenta su posición en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N.ºs 5732-5-2003 y 07114-1-2004 sin haber tomado en cuenta que aquellas se encuentran referidas a materias distintas de las que se discuten en el caso de autos; agrega que en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 07114-1-2004 se analiza la naturaleza de un contrato de transferencia minera, supuesto distinto al de autos.
- 5.6.** Ante lo expuesto, tenemos que en torno de las referidas resoluciones del Tribunal Fiscal la Sala Superior expuso lo siguiente:

“SÉTIMO.- Del mismo modo, mediante la RTF N° 5732-5 -2003 el Tribunal Fiscal estableció que: ‘(...) existe una ley específica (TUO de la Ley General de Minería) que regula aspectos vinculados a la deducibilidad de las concesiones mineras en el Impuesto a la Renta, por lo que por el principio de especialidad de las normas debe primar esta sobre la ley general (Ley del Impuesto a la Renta) en tanto haya contradicción entre ambas. De la revisión comparativa del TUO de la Ley General de Minería con la Ley del Impuesto a la Renta se desprende lo siguiente: a. El valor de la concesión minera no es deducible como gasto pero sí amortizable. b. El período de amortización no es de diez (10) años sino en un plazo calculado según la vida probable del depósito y tomando en cuenta las reservas probadas y probables así como la producción mínima obligatoria de acuerdo a ley. c. El valor de adquisición de las concesiones se amortizara a partir del ejercicio en que corresponda cumplir con la obligación de producción mínima. d. El plazo de amortización es determinado por el titular de actividad minera y puesto en conocimiento de la Administración Tributaria. e. El valor de adquisición de las concesiones incluirá el precio pagado o los gastos de petitorio.’ [...] Lo cual no hace más que confirmar lo resuelto por la Administración Tributaria, en sede administrativa, respecto a la aplicación del artículo 74° de la Ley General de Minería para la resolución del presente caso, por el principio de especialidad. [...]

NOVENO.- En ese sentido, el mismo Tribunal Fiscal lo ha establecido en la RTF N° 07114-1-2004 señalando lo siguiente: ‘(...) Que entender que el valor de la adquisición solamente incluye el precio pagado en los contratos de compraventa, por ser estos en los que el precio constituye la retribución, significaría una restricción de los alcances de la norma no previsto en la misma, de cuyo enunciado general se extrae que en todos los casos será deducible el valor de adquisición –a través de la amortización-, ya sea que se haya adquirido la concesión por compra,

**SENTENCIA
CASACIÓN N° 3706-2016
LIMA**

permuta, aporte, cesión de derechos o concesión directa por el Estado; (...); por lo que en el presente caso, la codemandada Minera Yanacocha, si se encontraba obligada 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 se debió amortizar a partir del ejercicio en que de acuerdo a ley corresponda cumplir con la obligación de producción mínima, y por un plazo fijado en función a la vida probable de la mina y no aplicarse como gasto íntegramente a los resultados del ejercicio [sic]”.

- 5.7.** De ello se observa que el Colegiado de Mérito efectivamente hizo referencia a la Resolución del Tribunal Fiscal N° 5732-5-2003, conjuntamente con el Código Tributario, así como la Ley del Impuesto a la Renta y la Ley General de Minería, para arribar a la conclusión de que en el presente caso resultaba aplicable la Ley General de Minería sobre la Ley del Impuesto a la Renta, atendiendo al principio de especialidad que utilizara el Tribunal Fiscal en la referida resolución sobre concesiones mineras, donde debía determinarse qué norma resultaba aplicable, al igual que en el presente caso; por lo tanto, se entiende que este fue el motivo por el cual la Sala Superior citó el párrafo pertinente de la referida resolución. Con relación a la Resolución del Tribunal Fiscal N° 07114-1-2004, debe señalarse que si bien en tal resolución la controversia se encontraba referida al valor de adquisición de la concesión minera, y el presente caso trata sobre la operación de cesión de posición contractual en concesiones mineras, se observa la relación que existe entre ellas, en tanto que en ambos casos se ha analizado el tratamiento tributario de las concesiones mineras; en ese sentido, se evidencia que lo realizado por el órgano jurisdiccional fue citar un extracto de la resolución en torno del valor de adquisición de la concesión minera, referido a que en todos los casos será deducible el valor de adquisición a través de la amortización, y utilizarlo en la presente controversia. Por consiguiente, en ningún caso se advierte que con la cita de las anotadas resoluciones se haya incurrido en el supuesto de motivación insuficiente.
- 5.8.** Más aún si tenemos en consideración que el Colegiado Superior, para determinar que resultaba aplicable en este caso el artículo 74 del Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería, y no el literal g) del artículo 44 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, analizó el contenido

**SENTENCIA
CASACIÓN N° 3706-2016
LIMA**

de estos dispositivos, también el artículo 25 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, los artículos 9 y 166 de la Ley General de Minería, el artículo VII del Texto Único Ordenado del Código Tributario, los hechos ocurridos en el presente caso, las antes referidas resoluciones del Tribunal Fiscal; y a partir de ello decidió revocar la sentencia de primera instancia que declaró infundada la demanda, y reformándola, declarar fundada la demanda.

5.9. En consecuencia, se concluye que en la sentencia de vista sí se expresaron los fundamentos de hecho y derecho por los cuales se resolvió declarar fundada la demanda, respondiendo a todos los argumentos de las partes, los cuales se encontraban referidos a que se determine cuál era la norma aplicable en el presente caso, esto es, la Ley General de Minería o la Ley del Impuesto a la Renta; por lo tanto, al observarse que en este caso no se incurrió en una insuficiente motivación, sino por el contrario, se aprecia que la decisión se encuentra suficientemente motivada, corresponde declarar infundado en este extremo el recurso de casación interpuesto.

5.10. Habiéndose declarado infundada la causal procesal denunciada por el Procurador Público del Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Tribunal Fiscal, se procederá a analizar las causales materiales denunciadas tanto por aquel como por Minera Yanacocha.

SEXTO: Infracción normativa de los artículos 74 y 166 de la Ley General de Minería; el literal g) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta; el artículo 25 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta; y el artículo 1435 del Código Civil

Cuestión preliminar:

Dado que la cuestión controvertida consiste en determinar si corresponde aplicar el artículo 74 del Texto Único Ordenado la Ley General de Minería, o el inciso g) del artículo 44 de la Texto Único Ordenado de Ley del Impuesto a la Renta, respecto del pago que realizara Minera Yanacocha a las empresa Minas Conga y Compañía de

**SENTENCIA
CASACIÓN N° 3706-2016
LIMA**

Minas Buenaventura, por el contrato de cesión de posición contractual; corresponde verificar cuáles son los efectos de ambas disposiciones:

El tratamiento tributario de las adquisiciones de las concesiones mineras se encuentra regulado en el artículo 74 del Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería, aprobado por el Decreto Supremo N° 014-92-EM:

“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” (énfasis añadido).

De ello se desprende que en el supuesto en que se adquiriera el derecho sobre una concesión minera, el pago que se realice, ya sea al Estado o al cedente, se amortizará a partir del ejercicio en que de acuerdo a ley corresponda cumplir con la obligación de producción mínima; lo cual significa que el valor que se haya pagado se distribuirá para efectos tributarios durante el período de vida probable del mismo; esto es, que si el periodo de vida de la concesión es de veinte años, **su amortización**

**SENTENCIA
CASACIÓN N° 3706-2016
LIMA**

deberá dividirse entre estos y tendrá incidencia en el impuesto a la renta de esos ejercicios, no siendo posible amortizarlo en un solo ejercicio.

Respecto de la deducibilidad para la determinación de la renta imponible de tercera categoría, la aplicación del inciso g) del artículo 44 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 054-99-EF, implica que el precio pagado por un activo intangible de duración limitada, en los términos a que se refiere su reglamento, a opción del contribuyente, **podrá ser considerado como gasto y aplicado a los resultados del negocio en un solo ejercicio, lo cual significa que podrá deducirse para efectos del cálculo del impuesto a la renta, el precio pagado de los activos intangibles en una sola armada**, o también podrá ser amortizado en el plazo de diez años; no siendo necesario, en aplicación del referido articulado, amortizarlo en el tiempo de vida del intangible, el cual, atendiendo a su naturaleza, puede incluso exceder los treinta años, según sea el caso.

Análisis de las infracciones normativas invocadas:

6.1. El Tribunal Fiscal señala como argumentos referidos a la infracción por aplicación indebida del artículo 74 de la Ley General de Minería, e inaplicación del inciso g) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta y del artículo 25 de su reglamento, **que el contrato de cesión no implica la transferencia de propiedad de la concesión minera, sino solo la de los derechos que permitan su exploración y explotación, en consecuencia, no puede entenderse que la amortización a que se refiere el mencionado artículo 74** también incluya el monto pagado por dichas concesiones, y tampoco resulta correcto que la Sala considere que mediante los contratos de cesión de posición contractual la contribuyente adquirió las concesiones materia de cesión.

También refiere que a través del contrato de posición contractual, la contribuyente adquirió un intangible, el mismo que es de duración limitada por su naturaleza, al estar vinculado a la duración de los correspondientes contratos (aspecto que no habría tomado en cuenta la Sala Superior al momento de resolver); y que por lo tanto, procedía que fuera amortizado por las

SENTENCIA
CASACIÓN N° 3706-2016
LIMA

reglas del impuesto a la renta, específicamente por lo establecido en el literal g) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, que considera 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 años**, así como por lo regulado en el literal a) del artículo 25 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 122-94-EF, que indica 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*), mientras que no se consideran como tales las marcas de fábrica y el fondo de comercio (*goodwill*).

- 6.2.** Por su parte, Minera Yanacocha señala como argumentos referidos a la infracción de los artículos artículo 74 y 166 de la Ley General de Minería, el inciso g) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, y el artículo 1435 del Código Civil, que **la amortización de las concesiones solo resulta aplicable en la medida en que se hayan adquirido las concesiones**, siendo ello así y dado que los pagos que realizó Minera Yanacocha a favor de Compañía de Minas Buenaventura y de Minas Conga **no tuvieron el propósito de adquirir las concesiones mineras de Chaupiloma Dos, sino únicamente el propósito de obtener el derecho de ostentar la posición contractual de cesionario en los contratos de cesión minera antes indicados**, queda claro que su empresa se constituyó únicamente en titular de la actividad minera respecto de las concesiones mineras de titularidad de Chaupiloma Dos, por el plazo de veinte años y a cambio de la compensación pactada, pero no se convirtió en titular de la concesión en cuestión. Refiere, además, que cuando Compañía de Minas Buenaventura y Minas Conga le cedieron su posición contractual de cesionario, de conformidad con lo previsto en el artículo 1435 del Código Civil, su empresa solo pudo ocupar el lugar de estas en los contratos de cesión minera, asumiendo únicamente los derechos y obligaciones que en su momento adquirieron las empresas cedentes, ni más ni menos, en tanto nunca

**SENTENCIA
CASACIÓN N° 3706-2016
LIMA**

se transfirió la titularidad de las concesiones mineras. Así también, señala que no existe colisión de normas entre el artículo 74 de la Ley General de Minería y el inciso g) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, por cuanto dichas normas claramente regulan supuestos de hecho distintos.

Agrega que el artículo 74 de la Ley General de Minería **tiene como supuesto de hecho el que se encuentre frente a un sujeto que ha adquirido la titularidad de la concesión minera**, y por tanto, que tiene el derecho legal de considerar la concesión minera como parte de sus activos y amortizarla; y precisa que aquel es distinto al recogido en el inciso g) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, para cuya aplicación se requiere que se encuentre frente a un sujeto que ha adquirido un intangible cual es, por ejemplo, una posición en un contrato (en el caso concreto, la posición de cesionario en un contrato de cesión minera).

- 6.3.** Ante lo expuesto, debe señalarse que sobre las concesiones mineras, en el artículo 23 de la Ley N° 26821 – Ley Orgánica del Aprovechamiento Sostenible de los Recursos Naturales, se establece lo siguiente:

“La concesión

Artículo 23.- La concesión, aprobada por las 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 incorporales 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”.

- 6.4.** Asimismo, en los artículos 9 y 10 del Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería, aprobado por el Decreto Supremo N° 014- 92-EM, se establece que

**SENTENCIA
CASACIÓN N° 3706-2016
LIMA**

la concesión minera otorga a su titular el derecho a la exploración y explotación de los recursos minerales concedidos; la misma que confiere a su titular un derecho real, consistente en la suma de los atributos que la ley reconoce al concesionario.

- 6.5.** Por su parte, el Tribunal Constitucional, en el fundamento 108 de la sentencia recaída en el Expediente N° 0048-2004-PI-TC, ha señalado sobre la concesión minera lo siguiente:

“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.

La concesión minera debe entenderse como un acto jurídico de Derecho Público en virtud del cual la Administración Pública, sustentándose en el principio de legalidad, establece el régimen jurídico de derechos y obligaciones en la explotación de los recursos minerales no renovables”.

- 6.6.** De las normas antes descritas se desprende que la concesión minera otorga a su titular el derecho del uso y disfrute del recurso natural, empero, dado que el Estado es el titular del recurso natural, su utilización se encuentra sometida a las normas constitucionales y legales; por ello, la concesión minera no es otra cosa que la autorización que posibilita a los privados a ejercer la actividad económica sobre tales recursos naturales.

Respecto a la naturaleza jurídica de la concesión minera, los profesores Martín Vences y Raysa Malca señalan lo siguiente:

“[...] es en sí misma un título que hace nacer en la esfera jurídica de su destinatario derechos, facultades, poderes nuevos hasta entonces inexistentes; es decir, se trata de un acto administrativo de carácter favorable o ampliatorio para la esfera jurídica del concesionario, e implica la entrega, sólo en aprovechamiento temporal, de los bienes de dominio público en relación con el bienestar de la población afectada directa e indirectamente, es por ello que su habilitación se encuentra subordinada a la voluntad estatal de manera especializada.

SENTENCIA
CASACIÓN N° 3706-2016
LIMA

En ese sentido, la concesión 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”²⁶.

Es este acto administrativo que emite el Estado, bajo la denominación de concesión, que permite al particular el uso y disfrute de los recursos naturales.

- 6.7.** En relación con el contrato de cesión de posición contractual debemos señalar que en el artículo 1435 del Código Civil se determina que en los contratos con prestaciones no ejecutadas total o parcialmente, cualquiera de las partes puede ceder a un tercero su posición contractual; a su vez, en el artículo 1437 de la referida norma se estipula que 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.**
- 6.8.** Así también, tenemos que en el artículo 166 del Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería se establece que el concesionario podrá entregar su concesión minera, cuyo cesionario se **sustituye por este contrato en todos los derechos y obligaciones que tiene el cedente.**
- 6.9.** Por su parte, el profesor Manuel de la Puente y Lavalle señala en torno de la figura de la cesión de posición contractual, lo siguiente:

“[...] Otro aspecto que es necesario considerar es que la transferencia que se opera mediante la cesión no es únicamente de las relaciones derivadas del contrato básico, sino también de las que, puedan seguirse en virtud de la relación jurídica creada por el contrato y surjan con posterioridad a la cesión. 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. [...]**

²⁶. Vines Arbulú, Martín y Malca Alva, Raysa. “La concesión minera en el ordenamiento peruano: análisis sobre su naturaleza”. *IUS, Revista de Investigación Jurídica*, número 9; p. 24. Recuperado de <http://www.usat.edu.pe/files/revista/ius/2015-1/paper13.pdf>

SENTENCIA
CASACIÓN N° 3706-2016
LIMA

En efecto, las partes que intervienen en la cesión, o sea el cesionario, el cedente y el cedido deben, como se tratará después, ponerse de acuerdo para manifestar su común voluntad (voluntad de las tres) de que la posición contractual del cedente sea asumida por el cesionario, esto es que el cesionario adquiera los derechos y obligaciones que correspondían al cedente, con lo cual se está constituyendo una obligación²⁷ (resaltado añadido).

6.10. De lo expuesto advertimos que mediante la cesión de posición contractual el cedente transmite al cesionario sus derechos y obligaciones, **los que, a su vez, son adquiridos por el cesionario desde el momento en que se celebre la cesión;** y, por su parte, el cedente se aparta de las mismas. Así, se puede entender que a través de la cesión de posición contractual, el cesionario adquiere todos los derechos y obligaciones que tenía el cesionario; y, llevado al plano de las concesiones mineras, se puede concluir que en una cesión de posición contractual respecto de una concesión minera, el cesionario adquiere todos los derechos que tenía el titular de la misma, así como sus obligaciones, convirtiéndose, por ende, en el titular de la actividad minera en forma transitoria, como consecuencia de la adquisición de la concesión minera por cesión de posición contractual, en tanto la misma constituye una de las formas de adquirir el derecho a la explotación del recurso natural.

6.11. En torno del tratamiento tributario de las concesiones mineras, tenemos que en el Capítulo III del Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería se regula el régimen tributario del sector minería, en cuyo artículo 74 se establece lo siguiente:

“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

²⁷. De la Puente y Lavalle, Manuel. (1978). *La Cesión de Posición Contractual*, pp. 46-47. Recuperado de <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechopucp/article/view/5863/5859>

**SENTENCIA
CASACIÓN N° 3706-2016
LIMA**

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” (énfasis agregado).

6.12. Por tanto, en el supuesto en que se adquiriera el derecho sobre una concesión minera, como consecuencia del acto administrativo emitido por el Estado en el cual le otorgue la explotación del mineral, o como consecuencia de la cesión de posición contractual celebrada entre el concesionario y un tercero, el pago que se realice tanto al Estado como al cedente 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.

6.13. Al respecto, debe precisarse que cuando el anotado 74 del Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería hace referencia al término ‘adquisición’ (conforme a su acepción según la Real Academia Española: “la acción de adquirir determinada cosa”) alude a la acción de adquirir la actividad minera, pudiendo efectivizarse mediante contratos de transferencia o contrato de cesión minera (artículos 164 y 166 de la citada ley).

Asimismo, cuando la señalada disposición establece que el valor de la adquisición de las concesiones incluirá el precio pagado o los gastos del

**SENTENCIA
CASACIÓN N° 3706-2016
LIMA**

petitorio, según sea el caso, debe entenderse que la amortización del valor de adquisición de las concesiones no solo comprende el acto de adquisición de estas por parte de un tercero al Estado, sino también aquellos supuestos en los cuales no se realiza el pago por gastos de petitorio efectuados por los particulares mediante contratos mineros sin la presencia del Estado.

6.14. Por tanto, se concluye 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.

6.15. En ese sentido, tenemos que Minera Yanacocha adquirió mediante contratos de cesión minera las siguientes concesiones:

- a) El treinta y uno de agosto de mil novecientos noventa y ocho, **Chaupiloma Dos** suscribió el contrato de cesión minera con la **Compañía de Minas Buenaventura**, cediéndose determinados derechos mineros por el plazo de veinte años.
- b) El veintinueve de septiembre de mil novecientos noventa y cuatro, y el uno de abril de mil novecientos noventa y ocho, **Chaupiloma** suscribió dos contratos de cesión minera adicionales con **Minas Conga**, cediéndose determinados derechos, por el plazo de veinte años.
- c) Con fecha diecinueve de diciembre de dos mil, la empresa Minera Yanacocha celebró contratos de cesión de posición contractual con Minas Conga y Compañía de Minas Buenaventura, las cuales tenían la condición

**SENTENCIA
CASACIÓN N° 3706-2016
LIMA**

de cesionarias en los contratos celebrados primigeniamente con la empresa minera Chaupiloma.

- 6.16.** Entonces, del **contrato que celebraron Compañía de Minas Buenaventura y Minera Yanacocha** se observa que en los incisos segundo y tercero del contrato **se estableció que Compañía de Minas Buenaventura transfiere a Minera Yanacocha lo siguiente: a) La concesión de beneficio ‘Calera China Linda’ ubicada en el distrito de la Encañada, provincia y departamento de Cajamarca, b) los terrenos descritos en el anexo 1 del contrato, c) la maquinaria y equipos descritos en el anexo 2 del contrato, y d) los inventarios descritos en el anexo 3 del contrato;** a su vez, que la transferencia comprende todo cuanto de hecho y por derecho pueda corresponder a los bienes incluyendo todas sus mejoras y partes integrantes y accesorias; que Minera Yanacocha acuerda cumplir todos y cada uno de los derechos y obligaciones de Compañía de Minas Buenaventura, en virtud del contrato de cesión; que Chaupiloma Dos acepta la cesión de los derechos y obligaciones de Compañía de Minas Buenaventura, en virtud del contrato de cesión a Minera Yanacocha; y que Minera Yanacocha pagaría por la cesión de posición contractual y por los bienes de Compañía de Minas Buenaventura la suma de dieciocho millones cuarenta mil con 00/100 dólares americanos (\$ 18,040,000.00), siendo que el pago por la cesión de posición contractual asciende a la suma de ocho millones cuatrocientos veintisiete mil ochocientos ochenta y cuatro con 28/100 dólares americanos (\$ 8,427 884.28).
- 6.17.** Así también, del **contrato que celebraron Minas Conga y Minera Yanacocha** se aprecia que en los incisos primero, segundo, tercero y cuarto se determinó que Minas Conga **transfiere en venta real y enajenación perpetua a Yanacocha los activos, incluyendo sus mejoras y todas sus partes integrantes y accesorias;** del mismo modo, que Minas Conga cede a Minera Yanacocha todos y cada uno de sus derechos y obligaciones en virtud de los contratos de cesión; que Minera Yanacocha acuerda cumplir todos y cada uno de los derechos y obligaciones de Minas Conga en virtud de los contratos de cesión; que Chaupiloma Dos acepta la cesión de los derechos y obligaciones de Minas Conga, en virtud de los contratos de cesión a Minera Yanacocha; y

**SENTENCIA
CASACIÓN N° 3706-2016
LIMA**

que precio total pactado de común acuerdo entre las partes es de veintidós millones doscientos dos mil seiscientos ochenta y cuatro con 25/100 dólares americanos (\$ 22,202,684.25), siendo que el pago por la cesión de posición contractual asciende a la suma de veinte millones doscientos noventa y siete mil seiscientos sesenta y cuatro con 03/100 dólares americanos (\$ 20,297,664.03).

- 6.18.** De ello se desprende que los **montos pagados por Minera Yanacocha a Compañía de Minas Buenaventura y a Minas Conga, por concepto de la cesión** de posición contractual de las concesiones mineras que se estipulan en los referidos contratos de cesión minera, constituyen el valor de adquisición de las concesiones mineras por parte de Minera Yanacocha, en la modalidad contractual de cesión de concesión minera, en tanto esta sería la titular de la actividad minera, asumiendo todos los derechos y obligaciones de los concesionarios primigenios, y constituyéndose en adquirente de los recursos naturales; por lo que para efectos tributarios deberá aplicarse el artículo 74 del Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería, lo cual comprende la amortización a partir del ejercicio en que de acuerdo a ley corresponda cumplir con la obligación de producción mínima, en el plazo en que el titular de la actividad minera, que en este caso es la empresa Minera Yanacocha, determinara en ese momento, en base a la vida probable del depósito calculado tomando en cuenta las reservas probadas y probables, y la producción mínima obligatoria, de acuerdo a ley.
- 6.19.** Respecto de los argumentos de los recurrentes, referidos a que en el presente caso correspondía que se aplique el inciso g) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta y no el artículo 74 del Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería, debe anotarse que en el artículo 44 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 054-99-EF, se establece lo siguiente:

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

g) La amortización de llaves, marcas, patentes, procedimientos de fabricación, juanillos y otros activos intangibles similares. **Sin embargo, el**

**SENTENCIA
CASACIÓN N° 3706-2016
LIMA**

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. La SUNAT previa opinión de los organismos técnicos pertinentes, está facultada para determinar el valor real de dichos intangibles, para efectos tributarios, cuando considere que el precio consignado no corresponda a la realidad. La regla anterior no es aplicable a los intangibles aportados, cuyo valor no podrá ser considerado para determinar los resultados.

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

6.20. Así también, tenemos que en el artículo 25 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 122-94-EF, se señala:

“Artículo 25.- GASTOS NO DEDUCIBLES

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

1. El tratamiento previsto por el inciso g) del Artículo 44 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, supuestos que encuadran en la deducción a que se refiere el inciso p) del Artículo 37 de la Ley.

2. **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).**

No se considera activos intangibles de duración limitada las marcas de fábrica y el fondo de comercio (Goodwill).

3. En el caso de que se opte por amortizar el precio pagado por la adquisición de intangibles de duración limitada, el plazo de amortización no podrá ser inferior al número de ejercicios gravables que al producirse la adquisición resten para que se extinga el derecho de uso exclusivo que le confiere [...]” (resaltado añadido).

**SENTENCIA
CASACIÓN N° 3706-2016
LIMA**

- 6.21.** De tales dispositivos se observa que en los supuestos de 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 años;** debiéndose agregar que se considerarán como activos intangibles de duración limitada a aquellos cuya vida útil está limitada por ley o por su propia naturaleza, tales como a 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).
- 6.22.** Siendo que al establecer el referido reglamento qué se entiende por activos intangibles de duración limitada y al relatar a cuáles comprende, resulta claro que la naturaleza de estos debe ser muy similar a la relación de activos que señala la norma, esto es, 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); dado que si la intención del legislador no fuera esta, no hubiese determinado supuestos de intangibles de duración limitada, sino solamente hubiese señalado que constituyen activos intangibles cuya vida útil está dada por ley o por su propia naturaleza, dejando abierta, con ello, la posibilidad de activos que se puedan deducir como gasto en un solo ejercicio o que se amortice proporcionalmente en el plazo de diez años.
- 6.23.** Por lo tanto, si bien la concesión minera constituye un intangible de duración limitada, en tanto su vida útil está dada por su naturaleza, esto es, explotación de recursos naturales no renovables; su naturaleza no es similar a la relación de activos que se detallan en el artículo 25 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta. De ahí que la intención del legislador no ha sido que el pago por las concesiones mineras al Estado, así como el pago por la cesión de posición contractual de las mismas, pueda ser considerado como gasto, aplicado a los resultados del negocio en un solo ejercicio o amortizarse proporcionalmente en el plazo de diez años.

SENTENCIA
CASACIÓN N° 3706-2016
LIMA

- 6.24.** Más aún si tenemos en consideración que cuando hablamos de conflicto normativo por aplicación de normas, “[l]a Teoría General del Derecho ha propuesto tres criterios sucesivos para la determinación de la norma aplicable a un caso en concreto: la jerarquía (norma de rango superior prima sobre norma de rango inferior), **la especialidad (norma especial prima sobre norma general)** y la temporalidad (norma posterior prima sobre norma anterior)”²⁸ (énfasis añadido).
- 6.25.** Atendiendo a ello, en este caso la norma especial es la Ley General de Minería, pues se está analizando el tratamiento tributario de las concesiones mineras–, y al regular esta el régimen tributario de las mismas, se concluye que es la norma aplicable en este caso, y no la Ley del Impuesto a la Renta; máxime cuando del análisis realizado ha quedado establecido que el artículo 74 del Texto Único Ordenado la Ley General de Minería regula el supuesto de tratamiento tributario del valor de adquisición de las concesiones, lo cual comprende el valor de la adquisición mediante la cesión de posición contractual de concesiones mineras.
- 6.26.** En consecuencia, al observarse que la Sala Superior resolvió revocar la sentencia emitida en primera instancia que declaró infundada la demanda, y reformándola, declarar fundada la demanda, en consecuencia, nula en parte la Resolución del Tribunal Fiscal N° 03248-5-2010, señalando como motivos que en el presente caso la empresa Minera Yanacocha sí se encontraba obligada a amortizar el precio que hubiera pagado por la adquisición de la concesión, conforme al artículo 74 de la Ley General de Minería; y habiéndose, en este caso, desestimado las infracciones denunciadas por los recurrentes, corresponde declarar infundados los recursos de casación interpuestos por el Tribunal Fiscal y la empresa Minera Yanacocha.

VII. DECISIÓN:

Por los fundamentos expresados, con lo expuesto en el dictamen del Fiscal Supremo en lo contencioso administrativo, y en aplicación del artículo 397 del Código Procesal Civil: **Declararon INFUNDADOS** los recursos de casación interpuestos por Minera

²⁸. Neves Mujica, Javier. (1997) *Introducción al Derecho al Trabajo*. Lima, Perú: ARA Editores; p.135.

SENTENCIA
CASACIÓN N° 3706-2016
LIMA

Yanacocha Sociedad Comercial de Responsabilidad Limitada, con fecha veintidós de diciembre de dos mil quince, y el Tribunal Fiscal, con fecha veintitrés de diciembre de dos mil quince; en consecuencia, **NO CASARON** la sentencia de vista de fecha veintitrés de noviembre de dos mil quince, que revocó la sentencia apelada que declaró infundada la demanda, y reformándola, declaró fundada la demanda; **DISPUSIERON** la publicación de la presente resolución en el diario oficial 'El Peruano'; y devolvieron los actuados; en el proceso seguido por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – Sunat contra los recurrentes, sobre proceso contencioso administrativo.

S.S.

ARIAS LAZARTE

YAYA ZUMAETA

CARTOLIN PASTOR

BERMEJO RÍOS

Slac/Atgm

EL VOTO EN MINORÍA DE LOS SEÑORES JUECES SUPREMOS VINATEA MEDINA Y BUSTAMANTE ZEGARRA ES COMO SIGUE:

I.- MATERIA DEL RECURSO:

1.1. Se trata de los recursos de casación interpuestos por la **Minera Yanacocha Sociedad de Responsabilidad Limitada** de fecha veintidós de diciembre de dos mil quince, obrante a fojas seiscientos treinta y uno, y por el **Procurador Adjunto a cargo de los asuntos judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas** de fecha veintitrés de diciembre de dos mil quince, obrante a fojas seiscientos setenta, contra la sentencia de vista de fecha veintitrés de noviembre de dos mil quince, obrante a fojas seiscientos seis, que revocó la sentencia apelada de fecha treinta de septiembre

**SENTENCIA
CASACIÓN N° 3706-2016
LIMA**

de dos mil catorce, obrante a fojas quinientos quince, que declaró infundada la demanda; y, reformándola la declararon fundada.

II.- FUNDAMENTOS POR LOS CUALES SE HA DECLARADO PROCEDENTE EL RECURSO DE CASACIÓN:

2.1. Mediante resolución de fecha diez de octubre de dos mil dieciséis, obrante a fojas ciento setenta del cuaderno de casación, se declaró procedente el recurso de casación interpuesto por Minera Yanacocha Sociedad de Responsabilidad Limitada, por infracción normativa de los siguientes artículos:

- **Artículo 166 del Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería;** En el octavo considerando de la sentencia recurrida señalan que cuando se asume la posición contractual de Minera Buenaventura Sociedad Anónima Abierta y Minas Conga Sociedad de Responsabilidad Limitada se produjo una transferencia de propiedad de las concesiones mineras de Chaupiloma Dos de Cajamarca Sociedad de Responsabilidad Limitada a su favor, argumento que resulta insostenible, pues al tenor del artículo 166 de Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería, un contrato de cesión minera no produce la transferencia de la concesión minera.
- **Artículo 1435 del Código Civil;** La Sala en el fundamento jurídico octavo concluye que al celebrarse un contrato de cesión de posición contractual, el cesionario (Yanacocha Sociedad de Responsabilidad Limitada) adquirió mayores derechos que los obtenidos por el cedente (Buenaventura Sociedad Anónima Abierta y Conga Sociedad de Responsabilidad Limitada, que formó parte del contrato de cesión minera, es decir, concluye erróneamente que Minera Yanacocha S.R.L. adquirió la titularidad de concesión minera.
- **Artículo 74 de la Ley General de Minería;** La Sala aplica erróneamente la norma señalada, al considerar equivocadamente aplicable el criterio de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 5732-5-2003, donde el Tribunal Fiscal consideró que para el caso de las concesiones mineras, la Ley General de Minería estableció un tratamiento especial y distinto al regulado en la Ley del Impuesto a la Renta, sin

**SENTENCIA
CASACIÓN N° 3706-2016
LIMA**

considerar que existía el supuesto de transferencia de la titularidad de la concesión minera.

- **Artículo 44 literal g) de la Ley del Impuesto a la Renta y del artículo 25 literal a del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta;** Refiere que tratándose de un bien intangible, resultan aplicables las normas señaladas, que expresamente permiten al contribuyente deducir en un solo ejercicio el valor de adquisición de los intangibles de duración limitada.

2.2. Asimismo, mediante resolución de fecha diez de octubre de dos mil dieciséis, obrante a fojas ciento setenta y seis del cuaderno de casación, se declaró procedente el recurso de casación interpuesto por el Procurador Adjunto a cargo de los asuntos judiciales del Ministerio de Económica y Finanzas, por:

- **Indebida aplicación del artículo 74 de la Ley General de Minería.-** La Sala llega a la errada conclusión que en el caso de autos corresponde la aplicación del método de interpretación de la especialidad y en consecuencia corresponde se aplique lo dispuesto en el artículo 74 de la Ley General de Minería. El recurrente señala que no puede entenderse como lo hizo la Sala referente a que en dicho artículo se incluye el monto pagado por las concesiones en virtud a un contrato de cesión de posición contractual; pues Minera Yanacocha Sociedad de Responsabilidad Limitada habría adquirido las concesiones. La Sala no ha tenido en consideración que mediante los contratos de cesión de posición contractual Minera Yanacocha Sociedad de Responsabilidad Limitada adquirió un intangible, el mismo que es de duración limitada por su naturaleza, por lo que corresponde se aplique el literal g) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta y en literal a) del artículo 25 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.
- **Inaplicación del artículo 44 literal g) de la Ley del Impuesto a la Renta y del artículo 25 literal a) del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.** En el caso de autos se analiza un contrato de cesión de posición contractual mediante el cual el contribuyente adquirió un intangible de duración limitada por su naturaleza, figura que se encuentra regulada en la Ley de Impuesto a la Renta y no en la Ley General de Minería, por tanto cabía que se amortizara en un solo ejercicio, esto es, en el año dos mil de conformidad con las normas del Impuesto a la Renta.

**SENTENCIA
CASACIÓN N° 3706-2016
LIMA**

- **Transgresión del inciso 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú.**- El recurrente sostiene que la Sala ha incurrido en falta de motivación, por cuanto sustenta su posición en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 5732-5-2003 y N° 07114-1-2004, sin tomar en cuenta que dichas resoluciones se encuentran referidas a materias distintas a las que se discute en el caso de autos, es más la Resolución del Tribunal Fiscal N° 7112-1-2004 analiza la naturaleza de un contrato de transferencia minera distinto al de autos que es un contrato de cesión minera.

III.- MATERIA CONTROVERTIDA EN SEDE CASATORIA

3.1. La controversia reside en determinar: **A.-** Si Minera Buenaventura Sociedad Anónima Abierta y Minas Conga Sociedad de Responsabilidad Limitada adquirieron mediante los contratos de cesión minera la titularidad de las concesiones mineras o solamente la titularidad sobre la actividad minera de las mismas; **B.-** Si Minera Yanacocha Sociedad de Responsabilidad Limitada mediante contratos de cesión de posición contractual, adquirió derechos y obligaciones mineras propias del titular de la actividad minera o del titular de la concesión minera; **C.-** Si Minera Yanacocha Sociedad de Responsabilidad Limitada mediante el contrato de cesión de posición contractual adquirió un bien intangible de duración limitada; **D.-** Determinar el tratamiento legal para la validez del reparo efectuado por Sunat a la deducción del gasto sobre la renta neta para el cálculo del impuesto a la Renta de Minera Yanacocha Sociedad de Responsabilidad Limitada como consecuencia del pago que la citada minera efectuó a la Compañía de Minas Buenaventura Sociedad Anónima Abierta Buenaventura Sociedad Anónima Abierta y Minas Conga Sociedad de Responsabilidad Limitada en virtud de los contratos de cesión de posición contractual celebrados.

IV.- CONSIDERANDO:

4.1.- ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS: De los contratos de cesión minera y cesión de posición contractual

4.1.1. La Sociedad Minera de Responsabilidad Limitada Chaupiloma Dos de Cajamarca -en adelante Chaupiloma Dos- mediante escritura pública de veintinueve

**SENTENCIA
CASACIÓN N° 3706-2016
LIMA**

de septiembre de mil novecientos noventa y cuatro²⁹ celebró contrato de cesión en favor de Minas Conga Sociedad de Responsabilidad Limitada –en adelante Minas Conga- sobre los derechos mineros metálicos Claudina Uno, Claudina Dos, Claudina tres, Homero I, Chaupiloma N° 34 y Paulita Primera, otorgándole el derecho de explotación por un plazo de veinte años prorrogable indefinidamente, así como la obligación de pagar una compensación de tres por ciento (3%), del valor neto de venta del mineral extraído de los derechos mineros entregados en cesión³⁰. A su vez Minas Conga con minuta de diecinueve de diciembre de dos mil celebró contrato de cesión de posición contractual a favor de Minera Yanacocha Sociedad de Responsabilidad Limitada –en adelante Yanacocha- por el precio de veinte millones doscientos noventa y siete mil seiscientos sesenta y cuatro con 03/100 dólares americanos (US\$ 20'297,664.03)³¹.

4.1.2. Igualmente, Chaupiloma Dos mediante escritura pública de fecha treinta y uno de agosto de mil novecientos noventa y ocho³² celebró contrato de cesión en favor de Compañía de Minas Buenaventura Sociedad Anónima Abierta -en adelante Buenaventura- sobre el petitorio minero “Claudina Ocho”, otorgándole el derecho de explotación por un plazo de veinte (20) años prorrogable por períodos adicionales, así como la obligación de pagar una compensación de tres por ciento (3%) del valor bruto de venta del mineral obtenido de su explotación. Esta última, con minuta del diecinueve de diciembre de dos mil celebró contrato de cesión de posición contractual a favor de Yanacocha, por la suma de ocho millones cuatrocientos veintisiete mil ochocientos ochenta y cuatro con 28/100 dólares americanos (US\$ 8'427,884.28)³³.

4.1.3. Yanacocha dedujo dichos pagos de la renta neta - ejercicio fiscal del año dos mil, declarándolos como “deducciones al resultado fiscal” bajo el rubro “amortizaciones de concesiones mineras”, alegando que lo obtenido es un derecho inmaterial –intangible- por lo que en aplicación el literal g) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta está permitido considerar tales pagos como gasto.

²⁹ Expediente administrativo, Tomo I, fojas setecientos setenta y nueve.

³⁰ Expediente administrativo, Tomo I, fojas setecientos noventa y dos.

³¹ Expediente administrativo, Tomo I, fojas ciento veintitrés.

³² Expediente administrativo, Tomo I, fojas ochocientos tres.

³³ Expediente administrativo, Tomo I, fojas ochocientos cuarenta y ocho.

**SENTENCIA
CASACIÓN N° 3706-2016
LIMA**

4.1.4. A consecuencia del procedimiento de fiscalización a Yanacocha para verificar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias ejercicios del año dos mil y dos mil uno, se emitió la Resolución de Determinación N° 01 2-003-0005519 producto del reparo a la base imponible del Impuesto a la Renta ejercicio 2000, por una supuesta amortización indebida de las concesiones mineras adquiridas vía contrato de cesión de posición contractual que celebró con Minas Conga y Buenaventura; Sunat consideró que los pagos efectuados por Yanacocha en virtud a los contratos de cesión de posición contractual, correspondían ser amortizados conforme al artículo 74 de la Ley General de Minería y no bajo el supuesto del artículo 44 de la Ley del impuesto a la Renta. Asimismo, se emitieron las Resoluciones de Multa N° 012-002-0005401 y N° 012-002-0005400 por infracción tipificada en los numerales 1 y 2 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, es decir, por declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias que influyeron en la determinación del Impuesto a la Renta de Personas Jurídicas ejercicio gravable 2000 y declarar cifras u datos falsos u omitir circunstancias que impliquen un aumento indebido del saldo a favor del Impuesto a la Renta – Personas Jurídicas del ejercicio gravable dos mil uno.

4.1.5. Por Resolución de Intendencia N° 0150140003988 de fecha treinta y uno de agosto de dos mil cinco, se declaró fundado en parte el reclamo interpuesto por Yanacocha, quien interpuso apelación, la cual fue resuelta por el Tribunal Fiscal mediante Resolución N° 03248-5-2010, de fecha veintiséis de marzo de dos mil diez³⁴, que revocó la Resolución de Intendencia N° 015014 0003988 en los extremos sobre reparos al gasto por amortización indebida de concesiones y cuotas por arrendamiento, dejando sin efecto las Resoluciones de Multa N° 012-002-0005401 y N° 012-002-0005400, en cuanto al reparto al gasto por cuotas de arrendamiento. El Tribunal Fiscal afirmó que al estar determinado que mediante el contrato de cesión de posición contractual, Yanacocha, adquirió un intangible, el mismo que es de duración limitada, procedía que los pagos efectuados a Buenaventura y Minas Conga fuesen amortizados según las reglas de la Ley del Impuesto a la Renta –artículo 44 de la Ley del impuesto a la renta concordado con el artículo 25 de su Reglamento- siendo conforme a derecho la opción de Yanacocha de amortizar dichos pagos en un solo ejercicio fiscal.

³⁴ Expediente administrativo, Tomo III, fojas dos mil quinientos ochenta y ocho.

**SENTENCIA
CASACIÓN N° 3706-2016
LIMA**

4.2. DEMANDA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVA

4.2.1. La Sunat, interpuso demanda contencioso administrativa, de fojas veinticuatro, contra la Resolución del Tribunal Fiscal N° 03248-5-2010 de fecha veintiséis de marzo de dos mil diez, que revocó la Resolución de Intendencia N° 0150140003988 de fecha treinta y uno de agosto de dos mil cinco, respecto a los reparos al gasto por amortización indebida de concesiones y de cuotas de arrendamiento debiendo dejar sin efecto la Resolución de Multa N° 012-002-000450 1. Planteó como pretensión principal se declare la nulidad parcial de la citada Resolución del Tribunal Fiscal, en cuanto al reparo referido al gasto por amortización indebida de concesiones con incidencia en la Resolución de Determinación N° 012 -003-0005519 y la Resolución de Multa N° 012-002-0005401, las que fueron dejadas sin efecto. Como pretensión accesoria, solicitó que el Tribunal Fiscal confirme el reparo efectuado por la Administración respecto a la amortización indebida de concesiones tributarias disponiendo que resulta aplicable el artículo 74 de la Ley General de Minería, y no el literal g) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta y del literal a) del artículo 25 del Reglamento de la Ley de Impuesto a la Renta.

4.2.2. Conforme lo señalado Sunat sustenta su demanda contencioso administrativa señalando que: **1)** El monto pagado por la minera Yanacocha por la adquisición de la concesión, ya sea en la modalidad de concesionaria o cesionaria, debió ser amortizado conforme la Ley General de Minería, pues esta resulta ser una norma especial frente a la Ley de Impuesto a la Renta que es de carácter general. **2)** La concesión minera puede ser objeto de diferentes contratos como son las transferencia, opción minera y cesión minera. Por esta última modalidad un tercero sustituye temporalmente al titular de la concesión, convirtiéndose en titular de la actividad minera. **3)** En este caso concreto, Yanacocha sustituyó a Buenaventura y Minas Conga, en razón a ser concesionaria de los derechos de explotación adquiridos, ya que el artículo 74 de la Ley General de Minería al hablar del valor de la adquisición de la concesión, no precisa el modo de adquisición contractual de esta. **4)** En tal sentido, el Tribunal Fiscal se equivoca al afirmar que por la cesión contractual no se está adquiriendo la concesión minera.

**SENTENCIA
CASACIÓN N° 3706-2016
LIMA**

4.3. SENTENCIA DE PRIMERA INSTANCIA

4.3.1. Se expidió la sentencia de primera instancia mediante la Resolución N° 26 de fecha treinta de septiembre de dos mil catorce, a fojas quinientos quince, que declaró infundada en todos sus extremos la demanda interpuesta por SUNAT contra Yanacocha y el Tribunal Fiscal, bajo los siguientes fundamentos: **I)** La celebración de un contrato de cesión de derechos mineros efectuado entre Buenaventura y Minas Conga a favor de Yanacocha, no convertía a esta última en titular de la concesión minera; **II)** La cesión minera es un intangible por ser derechos inmateriales, corresponde que el pago efectuado por el cesionario Yanacocha, pueda ser utilizado como gasto deducible para el impuesto a la renta, en aplicación del literal g del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta. **III)** Yanacocha no celebró el contrato de cesión de posición contractual directamente con el titular de la concesión minera, sino se subrogó en la posición de una de las partes de la relación contractual ya existente, no adquirió la concesión minera, por tanto no es de aplicación el artículo 74 del Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería como lo plantea Sunat.

4.4. RECURSO DE APELACION DE SUNAT

4.4.1. Sunat interpuso recurso de apelación, de fojas quinientos treinta y cinco, alega que la sentencia recurrida no tuvo en consideración la primacía de la aplicación de una norma con carácter especial como lo es el artículo 74 de la Ley General de Minería, frente al literal g) del artículo 44 del Texto Único Ordinario de la Ley del Impuesto a la Renta. En ese sentido, señaló que mediante la Resolución N° 05732-5-2003 el Tribunal Fiscal precisó la preponderancia de la norma de carácter especial para la deducción e impuestos. Asimismo, el Tribunal Fiscal en sus Resoluciones N° 07114-1-2004 y N° 13376-4-2009, interpretó que la adquisición de concesiones mineras no diferencia la modalidad contractual, vale decir, si es compraventa, cesión u otros. Para el tema, corresponde aplicar la Ley General de Minería.

4.5. SENTENCIA DE VISTA

4.5.1. Por Resolución N° 31 de fecha veintitrés de noviembre de dos mil quince, obrante a fojas seis ciento seis, se emitió sentencia que revocó la resolución apelada y reformándola declaró fundada la demanda interpuesta por la Sunat, bajo las

**SENTENCIA
CASACIÓN N° 3706-2016
LIMA**

siguientes consideraciones: **I)** Por los contratos de cesión de posición contractual, Yanacocha reemplazó a Buenaventura y Minas Conga en la relación contractual que estas últimas tenían con Chaupiloma Dos, asumiendo las obligaciones a las que se habían comprometido, convirtiéndose en titular de la actividad minera. **II)** Asimismo, conforme al artículo 74 del Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería – aprobado por Decreto Supremo N° 014-92-EM- el valor de adquisición de las concesiones incluirá el precio pagado, o los gastos de petitorio, según el caso, es decir, se considera cualquier modalidad contractual de adquisición de la concesión minera. **III)** Conforme a dicho artículo 74 Yanacocha debía amortizar lo pagado a partir del ejercicio que correspondía cumplir con la obligación de producción mínima, y no en una sola deducción correspondiente al ejercicio dos mil, aplicando el literal g) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta.

V. FUNDAMENTOS JURIDICOS

A. Concesión Minera

La Constitución Política de 1993 en su artículo 66 consagra a los recursos naturales como patrimonio nacional, su aprovechamiento soberano por parte del Estado, establece la dación de ley orgánica para regular su uso y otorgamiento a particulares. Finalmente, concibe a la concesión como un derecho real regulado por dicha ley.

5.1. Para Guerra Peñaloza³⁵ la Concesión Minera es un acto de poder soberano del Estado por el que se otorga a un particular el derecho de explotar determinada riqueza minera que subyace en el suelo o en el subsuelo del territorio nacional. El particular puede ser persona individual o jurídica. Por este acto nacen deberes y obligaciones del concesionario para con el Estado. El Estado se desprende del dominio que ejerce sobre determinada área de riqueza minera para entregarla en propiedad al particular, lo que en realidad es un usufructo del dominio minero que el Estado ejercía hasta entonces.

Nuestro Tribunal Constitucional ha definido la concesión minera como “(...) *un acto jurídico de Derecho Público en virtud del cual la Administración Pública, sustentándose en el principio de legalidad, establece el régimen jurídico de derechos*

³⁵ GUERRA PEÑALOZA, José/GUERRA SATO, Ana María. Elementos del Derecho Minero, Editorial Rodhas, Edición Mayo 1996, págs. 157.

SENTENCIA
CASACIÓN N° 3706-2016
LIMA

y obligaciones en la explotación de los recursos minerales no renovables”³⁶. Vale decir, es el derecho que confiere a su titular la facultad para realizar actividades mineras de exploración o explotación de los recursos minerales concedidos. Asimismo, precisa 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”** (el resaltado nuestro). Esta definición es compatible con el artículo 9 de la Ley General de Minería³⁷ que además considera a la concesión un inmueble distinto y separado del predio donde se ubica.

5.2. Concesión Minera y Derecho de Propiedad. Está dentro del objeto de la concesión minera la exploración y explotación de yacimientos de propiedad estatal. Por tanto, la concesión minera es un inmueble autónomo, distinto y separado del predio donde se encuentre ubicada. La concesión minera sólo legitima la realización de las actividades extractivas llevadas a cabo por el concesionario. Se debe precisar que la concesión minera no implica la entrega en propiedad del predio donde se encuentra el yacimiento otorgado en concesión.

Es acorde con lo expuesto la calidad de derecho real de la concesión minera en favor de su titular, lo cual incluye todos sus atributos legales, conforme lo establece el artículo 10 de la Ley General de Minería³⁸.

B. Actividades Mineras

5.3. Las actividades mineras son la consecuencia de poseer una concesión minera, existen actividades mineras originarias, a raíz del petitorio y concesión minera;

³⁶ Sentencia, Expediente N° 0048-2004-PI/TC, fundamento jurídico N° 108, del 3 de enero de 2005.

³⁷ TUO Ley General de Minería, aprobado por Decreto Supremo N° 014-92-EM. 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 tendentes 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.

³⁸ TUO Ley General de Minería, aprobado por Decreto Supremo N° 014-92-EM. 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.

SENTENCIA
CASACIÓN N° 3706-2016
LIMA

actividades mineras derivadas, producto de un contrato –por ejemplo el contrato de cesión de derechos- entre el titular de una concesión y un tercero³⁹.

5.4. Precisiones respecto al titular de la concesión minera y el titular de la actividad minera. Es necesario precisar que la actividad minera abarca todas aquellas acciones que se ejecutan en torno a la exploración, explotación y aprovechamiento de los yacimientos mineros otorgados en concesión. Debe advertirse que por lo general el titular de la actividad minera, será el titular de la concesión. Sin embargo, ello no siempre es así, puede suscitarse el supuesto de que las citadas titularidades pertenezcan a personas diferentes. Así, el titular de actividad minera es aquella persona -natural o jurídica- que, **siendo titular de una concesión minera o cesionario de la misma**, realiza efectivamente actividades de exploración, explotación, beneficio, labor general o transporte minero; definición que se encuentra acorde con la establecida por el artículo 6 del Reglamento de Seguridad e Higiene Minera, aprobado por Decreto Supremo N° 046-2001-EM ⁴⁰.

Contrato de Cesión Minera

5.5. Por la especial modalidad de los actos jurídicos en el Derecho Minero, se legisla respecto de éste, diversos contratos que difieren en su contenido de los contratos civiles y comerciales⁴¹. Así conforme al artículo 162 del Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería: “*Los contratos mineros se rigen por las reglas generales del derecho común, en todo lo que no se oponga a lo establecido en la presente Ley*”. Los contratos mineros pueden ser definidos como el acuerdo donde intervienen dos o más partes con el objetivo de realizar exploración, explotación, beneficio, labor general y transporte (fases del proceso minero) con el fin de conseguir una utilidad o provecho económico. Estos pueden ser clasificados en tres grupos:

- 1) Contratos principales:** son autónomos, no dependen de contrato previo. Dentro de esta categoría encontramos a los contratos de transferencia⁴²; cesión minera⁴³; y, riesgo compartido⁴⁴.

³⁹ GAMARRA BARRANTES, Carolina. La Concesión Minera, Ediciones Caballero Bustamante, año 2009, p. 65.

⁴⁰ Reglamento de Seguridad e Higiene Minera aprobado por Decreto Supremo N° 046-2001-EM. Artículo 6.- Las siguientes definiciones se aplican al presente reglamento: **Titular de Actividad Minera.** Es la persona natural o jurídica responsable de la operación minera en concordancia con la normatividad vigente.

⁴¹ RODRÍGUEZ ESCOBEDO, Carlos. Texto Único de la Ley General de Minería, Ed. Cultural Cuzco S.A., Lima, 1994, p. 310

⁴² TUO Ley General de Minería, aprobado por Decreto Supremo N° 014-92-EM. Artículo 164.- En los contratos en los que se transfiera la totalidad alicuotas de concesiones no hay rescisión por causa de lesión.

SENTENCIA
CASACIÓN N° 3706-2016
LIMA

- 2) **Contratos preparatorios:** son aquellos que existen con la condicional de formalizar un contrato definitivo en el futuro⁴⁵. En esta categoría podemos identificar el contrato de opción
- 3) **Contratos accesorios.** Esta clase de contratos dependen de la existencia de un contrato principal o garantizan algunas de las modalidades de las obligaciones. En esta categoría podemos identificar el contrato de Hipoteca y Garantía Mobiliaria Minera.

5.6. Así, el Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería en su artículo 166 contempla al contrato de cesión minera⁴⁶, en virtud al cual **el cesionario se sustituye por este contrato en todos los derechos y obligaciones que tiene el cedente; siendo necesario precisar que ello no incumbe la transmisión de la titularidad de la concesión minera.** Al respecto el Tribunal Fiscal se ha pronunciado con anterioridad mediante la RTF N° 03746-2-2004, precisando que: *“El contrato de cesión minera, o contrato de cesión de derechos mineros, permite al concesionario, al cual se denomina cedente, entregar, sin transmitir su propiedad (o titularidad de la concesión) por un periodo temporal su concesión a un tercero denominado cesionario percibiendo como contraprestación una retribución a la que se llama compensación”*.

5.7. Sobre el particular Zuzunaga del Pino⁴⁷, opina que en el caso de un contrato de cesión minera, se otorga al cesionario únicamente la posibilidad de explorar y explotar la concesión por un tiempo determinado a cambio de una contraprestación,

⁴³ TUO Ley General de Minería, aprobado por Decreto Supremo N° 014-92-EM. 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.

⁴⁴ TUO Ley General de Minería, aprobado por Decreto Supremo N° 014-92-EM. Artículo 204.- El titular de actividad minera podrá realizar contratos de riesgo compartido (joint venture) para el desarrollo y ejecución de cualesquiera de las actividades mineras. Conforme a su naturaleza, los contratos de riesgo compartido son de carácter asociativo, destinados a realizar un negocio en común, por un plazo que podrá ser determinado o indeterminado, en el que las partes efectúan aportes en bienes, servicios o conocimientos que se complementan, participando en los resultados en la forma que convengan, pudiendo ejercer cualquiera de las partes o todas ellas la gestión del negocio compartido. Salvo pacto en contrario, los aportes en bienes no conllevan transferencia de propiedad sino el usufructo de los mismos. En el ejercicio de la actividad minera, la asociación en joint venture, al igual que otras formas de contratos de colaboración empresarial, son consideradas titulares de actividad minera. Estos contratos deberán formalizarse por escritura pública e inscribirse en el Registro Público de Minería.

⁴⁵ Código Civil. Artículo 1414: Por el compromiso de contratar las partes se obligan a celebrar en el futuro un contrato definitivo.

⁴⁶ TUO Ley General de Minería, aprobado por Decreto Supremo N° 014-92-EM. 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.

⁴⁷ ALBA CRUZ, Josselyn/BECERRA MEJIA, Janibeth A., “Algunos Aspectos Relevantes de la Tributación Minera en el Perú - Entrevista a Fernando Zuzunaga del Pino”, en Derecho y Sociedad, N° 43, 2010, p. 72.
LUJAN ALBURQUEQUE, Luis Felipe, Reparos frecuentes efectuados por la SUNAT en el IGV Y el impuesto a la renta, Gaceta Jurídica, 2008, pp. 43 – 44.

SENTENCIA
CASACIÓN N° 3706-2016
LIMA

pero el cedente se mantiene como titular minero. A efectos de la resolución del presente caso se debe tener en claro que mediante un contrato de cesión **minera no se transmite la propiedad, por lo que el cedente mantiene la titularidad de la concesión.**

C. El Contrato de Cesión de Posición Contractual

5.8. Este contrato se encuentra regulado en el artículo 1435 del Código Civil⁴⁸, a través de esta modalidad de contrato minero se transmiten derechos y obligaciones que una de las partes tiene por razón de un contrato con prestaciones recíprocas, en favor de un tercero que, originalmente, no fue parte contractual.

Las partes que se identifican en esta modalidad contractual son: **a) Cedente.** Quien cede su posición en el contrato previo, de tal manera que deja de formar parte de la relación contractual; **b) Cesionario.** Adquiere la posición dentro del contrato recibiendo la del cedente, asumiendo todos los derechos y obligaciones del cedente; **c) Cedido.** Es la contraparte del cedente en el contrato. Su importancia radica en que es el que debe prestar su consentimiento para que se realice la cesión. A efectos de la resolución de la presente sentencia es necesario recordar que **el cesionario, no adquiere mayores obligaciones o derechos que el cedente.**

5.9. Al respecto, De la Puente Lavalle y Max Arias Schreiber, opinan:

*“En virtud del contrato de cesión de posición contractual el cedente, con la conformidad del cedido, cede al cesionario su titularidad en la relación jurídica obligacional creada por el contrato básico. No es materia de la cesión la relación obligatoria, con el conjunto de derechos y obligaciones que ella contiene, sino la cualidad del titular de esa relación, que se mantiene objetivamente intacta, produciéndose una modificación exclusivamente subjetiva de la misma.”*⁴⁹ Asimismo, se precisa que *“no es el contrato lo que se transfiere, sino la posición de una de las partes dentro de la relación obligacional”*⁵⁰.

⁴⁸ Código Civil: Artículo 1435.- **Cesión:** 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 contrato de cesión. Si la conformidad del cedido hubiere 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.

⁴⁹ DE LA PUENTE Y LAVALLE, El contrato general. Comentarios a la sección primera del Libro VII del Código Tributario, Vol. XV, Segunda Parte – Tomo V, Tercera edición, Fondo editorial PUCP, Lima, 1999, p. 75.

⁵⁰ ARIAS SCHREIBER PEZET, Max, Exegesis del Código Civil Peruano de 1984, Tomo I, Contratos Parte General, segunda edición, Gaceta Jurídica, Lima, setiembre, 2000, p. 237

**SENTENCIA
CASACIÓN N° 3706-2016
LIMA**

Según Torres Vásquez⁵¹ “La cesión de posición contractual 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. Si la conformidad del contratante es previa a la cesión, ésta sólo tiene efecto una vez que le es comunicada la cesión por escrito de fecha cierta”.

D. Activos intangibles

5.10. Los activos intangibles son el conjunto de bienes inmateriales, representados en **derechos**, privilegios o ventajas de competencia, que son valiosos porque contribuyen a un aumento en ingresos o utilidades por medio de su empleo en el ente económico; estos derechos se compran o se desarrollan en el curso normal de los negocios. Los activos intangibles son activos identificables de carácter no monetario y sin apariencia física. Existen activos intangibles de duración limitada e ilimitada. El Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, en su artículo 25, inciso a), numeral 2⁵², establece que los intangibles de duración limitada son aquellos cuya vida útil está limitada por ley o por su propia naturaleza.

5.11. De acuerdo a estas consideraciones, la concesión minera es un activo intangible de duración limitada (compuesta por los derechos y obligaciones propias de un titular de la concesión y de la actividad minera). Respecto al tratamiento tributario de una concesión minera, en tanto activo intangible de duración limitada, se prevé como marco normativo la Ley General de Minería, siempre que se esté ante un **supuesto directo de adquisición de la concesión minera**; caso contrario, se aplica la Ley General del Impuesto a la Renta.

E. De la aplicación del artículo 74 de la Ley General de Minería

5.12. La demandante, Sunat señala que en este caso concreto por un criterio de especialidad, la obligación tributaria se debe regir por el artículo 74 del Texto Único

⁵¹ TORRES VÁSQUEZ, ANÍBAL. Código Civil, Tomo IV, octava edición, agosto 2016, p. 433.

⁵² Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF. Artículo 25 °:- **Gastos no deducibles** a) Para la aplicación del inciso g) del Artículo 44° de la Ley se tendrá en cuenta lo siguiente: 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).

SENTENCIA
CASACIÓN N° 3706-2016
LIMA

Ordenado de la Ley General de Minería⁵³ el cual señala que el valor de adquisición de la concesión incluirá: **1)** el precio pagado; o **2)** los gastos de petitorio, según el caso; y, se amortizará a partir del ejercicio en que de acuerdo a ley corresponda cumplir con la obligación de producción mínima.

F. De la aplicación del artículo 44, literal g) de la Ley del Impuesto a la Renta

5.13. La demandada Yanacocha y el Tribunal Fiscal, sostienen que la obligación tributaria se regula bajo el artículo 44, literal g) de la Ley del Impuesto a la Renta, concordante con el artículo 25, literal a) de su Reglamento, los cuales establecen que el precio pagado por activos intangibles de duración limitada puede ser deducido como gasto cuando el mismo se origine en la cesión de tales bienes.⁵⁴

5.14. Asimismo, el Informe N° 031-2013-SUNAT/4B0000 ⁵⁵ :

“(…) el Tribunal Fiscal, refiriéndose al citado inciso g), ha señalado que la regulación del Impuesto a la Renta distingue entre los activos intangibles de duración ilimitada cuya deducción no está permitida y los intangibles de duración limitada por ley o por su naturaleza, deducible del impuesto, entre los que en principio se encontraría la concesión minera.” (Resaltado nuestro)

⁵³ TUO Ley General de Minería, aprobado por Decreto Supremo N° 014-92-EM. 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.** (Resaltado nuestro)

⁵⁴ Ley del Impuesto a la Renta. Artículo 44°.- No son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría: g) 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. La SUNAT previa opinión de los organismos técnicos pertinentes, está facultada para determinar el valor real de dichos intangibles, para efectos tributarios, cuando considere que el precio consignado no corresponda a la realidad. La regla anterior no es aplicable a los intangibles aportados, cuyo valor no podrá ser considerado para determinar los resultados. En el reglamento se determinarán los activos intangibles de duración limitada. (Resaltado nuestro)

Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF. **Artículo 25.- Gastos no deducibles.** a) Para la aplicación del inciso g) del artículo 44 de la Ley se tendrá en cuenta lo siguiente: 1. El tratamiento previsto por el inciso g) del Artículo 44° 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 37° de la Ley.” (Resaltado nuestro)

⁵⁵ Informe N° 031-2013-SUNAT/4B0000, p. 4. En: <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2013/informe-oficios/i031-2013.pdf>. consultado: 20 de setiembre de 2017.

**SENTENCIA
CASACIÓN N° 3706-2016
LIMA**

VI.- ANÁLISIS DEL CASO CONCRETO

A. Los contratos de cesión minera celebrados entre Chaupiloma Dos y las empresas mineras Buenaventura y Minas Conga.

6.1. Sunat, consideró que el pago efectuado por Yanacocha a Buenaventura y Minas Conga fue una contraprestación por la adquisición de la concesión minera. Afirman que corresponde la aplicación del artículo 74 del Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería. Según ellos, esto trae como consecuencia que la deducción efectuada por Yanacocha recién debió realizarse en el ejercicio que correspondía cumplir con la obligación de producción mínima, lo cual no sucedió en el año dos mil.

6.2. Por otro lado, Yanacocha y el Tribunal Fiscal, sostienen que la contraprestación realizada por Yanacocha a favor de Buenaventura y Minas Conga se dio en virtud a un contrato de cesión de la posición contractual, por lo que no existe adquisición de la concesión y corresponde la aplicación del artículo 44, literal g de la Ley del Impuesto a la Renta y artículo 25 literal a de su Reglamento. Como consecuencia de lo señalado, Yanacocha Sociedad de Responsabilidad Limitada podía deducir el gasto efectuado en un solo ejercicio, sucintándose ello en el año dos mil.

6.3. En el presente caso se presentan dos relaciones contractuales diferentes:

I. Por un lado, encontramos los contratos de cesión minera entre Chaupiloma Dos, Buenaventura y Minas Conga respectivamente.

En tales contratos, Chaupiloma Dos transfiere a Buenaventura y Minas Conga derechos y obligaciones de exploración y explotación sobre concesiones mineras⁵⁶, pero en ningún supuesto contractual se transfiere la titularidad minera de tales concesiones, más aún, las cesionarias estaban obligadas a pagar a la cedente el tres por ciento (3%) del valor neto o bruto de ventas del mineral extraído de los derechos mineros cedidos. Es decir, Chaupiloma Dos se mantiene como único titular de la concesión minera, en tanto, el contrato de cesión minera, regulado en el artículo 166 del Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería no tiene como objeto del contrato la transferencia de la titularidad minera, sino únicamente los derechos y obligaciones de la actividad minera.

⁵⁶ Expediente administrativo, Tomo I, fojas ochocientos tres; Tomo II, fojas dos mil treinta y dos.

**SENTENCIA
CASACIÓN N° 3706-2016
LIMA**

II. Posteriormente, Yanacocha celebró contratos de cesión de posición contractual con Minas Conga y Buenaventura respectivamente. En virtud de los cuales, Yanacocha pagó una contraprestación ascendiente a veinte millones doscientos noventa y siete mil seiscientos sesenta y cuatro con 03/100 dólares americanos (US\$ 20'297,664.03) y ocho millones cuatrocientos veintisiete mil ochocientos ochenta y cuatro con 28/00 dólares americanos (US\$ 8'427,884.28) respectivamente. Mediante tales contratos Minas Conga y Buenaventura cedieron a Yanacocha su posición contractual dentro de los contratos de cesión minera antes citados.

En este sentido, Yanacocha se situó en la posición contractual de Minas Conga y Buenaventura frente a Chaupiloma Dos, pues adquirió la potestad de ejecutar los derechos y obligaciones de las citadas empresas mineras frente a Chaupiloma Dos, sin embargo, nunca se le transfirió la titularidad de la concesión minera, sino, tan solo los derechos de exploración y explotación.

B. Derechos y obligaciones adquiridos por Yanacocha mediante los contratos de cesión de posición contractual

6.4. Yanacocha mediante el contrato de cesión de posición contractual celebrado con Minas Conga y Buenaventura adquirió los derechos y obligaciones sobre la actividad minera (activos intangibles de duración limitada). Pues como ya se estableció previamente, la titularidad de la concesión minera, siempre se mantuvo en el ámbito jurídico de Chaupiloma Dos.

C. Derechos adquiridos por Yanacocha mediante contrato de cesión de posición contractual

6.5. Yanacocha celebró dos contratos de cesión de posición contractual con Minas Conga y Buenaventura, mediante la cual estas le cedieron su posición contractual en el contrato de cesión minera que mantenían con Chaupiloma Dos. Debemos resaltar que Yanacocha adquirió derechos y obligaciones propias del titular de la actividad minera, que se constituyen como bienes incorpóreos de duración limitada, denominados activos intangibles de duración limitada.

**SENTENCIA
CASACIÓN N° 3706-2016
LIMA**

D. Tratamiento legal del reparo efectuado por Yanacocha

6.6. En este caso concreto, no es posible aplicar el artículo 74 del Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería, que regula un supuesto de adquisición de una concesión minera, por el contrario, Yanacocha mediante los contratos de cesión de posición contractual celebrados con Minas Conga y Buenaventura, únicamente adquirió derechos y obligaciones de un titular de la actividad minera; consecuentemente, corresponde aplicar el artículo 44 inciso g) de la Ley del Impuesto a la Renta, pues estamos ante un supuesto de adquisición de intangibles de duración limitada.

VII. CONCLUSION

7.1. En virtud a los contratos de cesión de posición contractual, celebrados el diecinueve de diciembre del año dos mil, con Minas Conga y Buenaventura, Yanacocha adquirió derechos y obligaciones propios del titular de la actividad minera. Por tanto, no se ha producido la transferencia de la concesión minera en favor de Yanacocha; sino, únicamente se transmitieron derechos y obligaciones sobre la actividad minera, considerados como activos intangibles de duración limitada, por lo que corresponde la deducción de gastos conforme el literal g) del artículo 44 de la Ley General del Impuesto a la renta y el literal a) del artículo 25 de su Reglamento.

VIII. DE LOS RECURSOS DE CASACION

8.1. El recurso de casación interpuesto por el Tribunal Fiscal ha sido declarado procedente por infracción a normas de carácter procesal (*error in procedendo*) y de carácter material (*error in iudicando*). En ese sentido, conforme a lo dispuesto por el artículo 396 tercer párrafo del Código Procesal Civil, dada la naturaleza y efectos del error in procedendo, este Colegiado emitirá pronunciamiento, en primer término, sobre las infracciones de carácter procesal denunciadas, pues de ser estimada, carecería de objeto pronunciarse sobre la restante, al encontrarse perjudicada la validez de los actos procesales.

8.2. En atención a lo antes indicado, se procede a absolver **infracción normativa procesal del artículo 139 inciso 5 de la Constitución Política del Estado.** En cuanto a que la sentencia de vista se sustenta en las Resoluciones del Tribunal Fiscal

SENTENCIA
CASACIÓN N° 3706-2016
LIMA

N° 5732-5-2003 y N° 07114-1-2004, las mismas que versan sobre materias distintas a la controvertida en autos; más aún, esta última analiza un contrato de transferencia minera distinto al contrato de cesión minera. En primer lugar, se aprecia que la Sala Superior ha cumplido con exponer los fundamentos de hecho y derecho que le han servido de base para estimar la demanda y se ha pronunciado en función a los agravios expresados en el recurso de apelación, pues en forma coherente explica las razones de la posición adoptada respecto a la aplicación al caso de autos del artículo 74 del Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería, las cuales justifican su conclusión, actividad jurisdiccional para la cual no fue argumento relevante o principal las Resoluciones del Tribunal Fiscal citadas. Así, se advierte que los argumentos esbozados por el casante no pueden analizarse a través de una causal *in procedendo*, por tanto, al advertirse que el Tribunal de alzada ha cumplido con realizar un desarrollo argumentativo en base a su razonamiento y juicio para emitir su fallo revocatorio, **no se advierte infracción normativa de la garantía constitucional a la debida motivación.**

8.3. Así, procediendo a dar respuesta a las infracciones materiales invocadas por ambos cesantes (Yanacocha Sociedad de Responsabilidad Limitada y Tribunal Fiscal), se tiene que la sentencia de vista **infringe lo estipulado por el artículo 166 del Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería**, en la medida que ésta norma regula que el cesionario se sustituye en todos los derechos y obligaciones que tiene el cedente, lo que no implica la transmisión de la titularidad de la concesión. De igual forma se advierte la infracción **del artículo 1435 del Código Civil** en la medida que la sentencia de vista desconoció los efectos jurídicos del contrato de cesión de posición contractual, celebrado entre Yanacocha con Buenaventura y Minas Conga. Como consecuencia de las infracciones precitadas también se **infringió el artículo 74 de la Ley General de Minería**, pues fue aplicada indebidamente al caso concreto; pues, dicho artículo está dirigido a los supuestos donde se adquiere la titularidad de la concesión minera. En el presente caso Yanacocha nunca adquirió la titularidad de la concesión; por el contrario, solo adquirió una posición dentro de una relación contractual que solo le permitía el disfrute de derechos y obligaciones propios de la titularidad de la actividad minera. Por último se **infringió el artículo 44 literal g) de la Ley del Impuesto a la Renta concordado con el literal a) del artículo 25) del Reglamento**, ya que no se aplicó al caso concreto como correspondía; el pago que

**SENTENCIA
CASACIÓN N° 3706-2016
LIMA**

efectuó Yanacocha a Minas Conga y a Buenaventura fue la contraprestación por el precio de los activos intangibles de duración limitada. Por tanto, los recursos de casación deben ser declarados fundados, casar la sentencia de vista y actuando en sede de instancia, debemos confirmar la sentencia apelada que declaró infundada en todos sus extremos la demanda interpuesta por Sunat.

VII. RESOLUCIÓN:

Por estas consideraciones y en aplicación de lo dispuesto por el numeral 1 del artículo 396° del Código Procesal Civil, modificado por el artículo 1° de la Ley N° 29364; **NUESTRO VOTO** es por que se declaren **FUNDADOS** los recursos de casación interpuestos por la **Minera Yanacocha Sociedad de Responsabilidad Limitada** de fecha veintidós de diciembre de dos mil quince, obrante a fojas seiscientos treinta y uno, y por el **Procurador Adjunto a cargo de los asuntos judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas** de fecha veintitrés de diciembre de dos mil quince, obrante a fojas seiscientos setenta; **SE CASE** la **SENTENCIA DE VISTA**, contenida en la resolución N° 31, fecha veintitrés de noviembre de dos mil quince, obrante a fojas seiscientos seis; y **actuando en sede de instancia, SE CONFIRME** la **SENTENCIA** apelada contenida en la Resolución N° 26, de fecha treinta de septiembre de dos mil catorce, obrante a fojas quinientos quince, que declaró **INFUNDADA** en todos sus extremos la demanda; en los seguidos por la **Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – Sunat** con **Minera Yanacocha Sociedad de Responsabilidad Limitada y el Tribunal Fiscal** sobre nulidad de resolución administrativa; y los devolvieron. **Juez Supremo: Vinatea Medina.**

S.S.

VINATEA MEDINA

BUSTAMANTE ZEGARRA

Scd/Fae