

Entrevista al Doctor Fernando Zuzunaga del Pino*

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

Por: Héctor A. Campos García
Ximena Calderón R.
Doris Valdez Paredes

Tema 1: Regulación tributaria de los Contratos Mineros vinculados con concesiones mineras

1. Puede indicarse, en términos generales, que son dos los parámetros determinantes dentro de los cuales se desenvuelve, económicamente, la actividad minera: el tiempo y los recursos económicos. Por ello, en esta actividad económica resulta especialmente relevante contar con mecanismos eficientes de interrelación entre los agentes involucrados y sin lugar a dudas, los contratos mineros representan la principal herramienta de vinculación.

De esta manera, nuestra normatividad minera, reconoce una serie de contratos típicos mineros cuya función es servir de marco referencial a las partes contratantes; sin embargo, el operador jurídico debe tener en consideración el impacto tributario de su actividad contractual para evitar distorsiones a nivel práctico.

Muestra de lo anterior, por ejemplo, son los contratos de transferencia, cesión, opción, al respecto ¿Cuáles son las características

principales de estos contratos? ¿Qué pactos suelen o son necesarios de incorporarse? ¿Cuáles son las principales contingencias tributarias, básicamente en materia de impuesto a la Renta e Impuesto General a las Ventas, que se deben tener en cuenta al momento de celebrar estos contratos? ¿Qué alternativas concretas de solución brinda para solucionar dichas contingencias?

principales de estos contratos? ¿Qué pactos suelen o son necesarios de incorporarse? ¿Cuáles son las principales contingencias tributarias, básicamente en materia de impuesto a la Renta e Impuesto General a las Ventas, que se deben tener en cuenta al momento de celebrar estos contratos? ¿Qué alternativas concretas de solución brinda para solucionar dichas contingencias?

Los contratos de transferencia, cesión y opción son los contratos típicos mineros, a través de los cuales los privados podemos asignar derechos a terceros respecto de la concesión minera de la que somos titulares.

* Socio del Estudio Zuzunaga & Assereto Abogados. Profesor de Derecho Tributario de la Pontificia Universidad Católica del Perú.

Entonces, si una empresa o persona natural es titular de una concesión (estamos restringiendo el concepto al de concesión minera propiamente dicha, esto es aquella en donde se ubica el recurso mineralógico, no estamos hablando de concesión de beneficio que es “el permiso para operar la planta”, tampoco de la de labor general, ni de la de transporte), puede asignar derechos respecto de esa concesión en favor de algún tercero, a través de un contrato de transferencia, en cuyo caso la titularidad es adquirida de modo permanente por este tercero a cambio de una contraprestación; o puede cederla temporalmente para explorarla y explotarla, en cuyo caso cede la titularidad de la actividad minera mediante un contrato de cesión. Los dos son contratos típicos, a través de los cuales un titular de actividad minera privado, persona natural o jurídica, puede asignar derechos a otro sujeto, también persona natural o jurídica del sector privado.

El contrato de opción es un contrato típico preparatorio y esta opción puede estar vinculada con una transferencia o con una cesión. A través de la opción de transferencia, el transferente lo que hace es darle al optante la posibilidad, mas no la obligación, de obtener la titularidad (vamos a decir titularidad, porque ya sabemos que el concepto de propiedad no es exacto en materia de concesiones mineras y de eso ya tenemos precedente relativamente reciente emitido por el Tribunal Constitucional cuando se pronunció sobre la regalía minera creada por la Ley 28258), a cambio de una contraprestación; y la otra opción es la de cesión, es decir la posibilidad de este optante de adquirir la titularidad de actividad minera mediante cesión.

La diferencia entre una y otra es que, en el caso de la transferencia, el adquirente obtiene a título definitivo la concesión y puede disponer de la misma hacia otro tercero; en el caso de la cesión, es una posibilidad de explorar y explotar la concesión por un tiempo determinado a cambio también de una contraprestación, pero el cedente se mantiene como titular minero (lo que sería una suerte de “nudo propietario”).

El cedente se mantiene como “titular minero”. Recuerden que en minería podrían presentarse dos calidades, el titular de la concesión (lo que sería el “nudo propietario”) versus el titular de la actividad minera, que es quien realiza las labores de exploración y explotación porque tiene título para ello y este título puede ser como concesionario (reuniendo las dos calidades) o como el cesionario (teniendo sólo la calidad de titular actividad). Evidentemente, quien es un concesionario, tanto de la concesión minera como de la actividad minera, tiene las dos calidades, mientras que el cesionario solamente tiene la titularidad para hacer la actividad minera, pero no tiene la titularidad de la concesión minera.

Las principales características de estas figuras son un

poco las mencionadas. El contrato de transferencia es a título definitivo, a cambio de una contraprestación que suele ser un precio, determinado o determinable, pero también pueden pactarse otras contraprestaciones. En cuanto a ello, son comunes en materia minera ver, por ejemplo, que se pacten montos no determinados ni determinables a título de contraprestación, vinculados con la probable explotación del recurso mineral que se está transfiriendo, me refiero a lo que se conoce en el léxico minero como “regalía contractual”, que es una contraprestación a la que se obliga un adquirente de una concesión, vinculada con la probable producción que se realice en la concesión. Entonces, en estos casos, para que detone la contraprestación, primero la concesión debe ser explorada, de existir recurso mineralógico, en segundo lugar apreciarse las dimensiones del recurso mineralógico, tercero verificar el tipo de recurso, porque puede darse el caso que la empresa adquirente sea especialista, por decirlo de alguna manera, en zinc y cobre y no se dedique a plata y simplemente no va a explotarla. Dicho de otro modo, tienen que analizarse muchas circunstancias para que este adquirente esté en la posibilidad de explotar y sólo en determinada circunstancia la “regalía” podría ser determinada o determinable.

Entonces, para que surja esta obligación desde el punto de vista sustancial deben observarse todos los condicionamientos previos, dependiendo de si existe recurso, el tipo de recurso, la ley de mineral, tener en cuenta el costo de producción, porque puede costar más o menos esa explotación y evidentemente hay un precio de mercado del mineral que limita o no esa producción. Sólo se explotará el yacimiento, en la medida en que el costo de producción lo justifique. Luego, de cumplirse esos condicionamientos, si se insiste en explotar, se producirá y se venderá. Dependiendo del pacto contractual, habrá una obligación de este adquirente en favor del transferente a otorgarle un porcentaje de lo explotado, de lo producido, o de lo vendido, lo que puede ser en un 4%, 3%, 1% ó el 0.5%. Y esa obligación permanece per sécula seculórum, de acuerdo con el pacto contractual. Aquí ya no estamos frente a la figura típica del precio, aquí ya estamos frente a una contraprestación que más se asemeja a una “renta perpetua”.

El tema aquí es que nosotros nos regimos por las cláusulas del contrato, las que deben ajustarse a las normas de la Ley General de Minería y supletoriamente por las normas del contrato de compraventa del Código Civil. Sabemos que aún cuando estuviésemos hablando de una contraprestación que no es típicamente precio, por el propio Código Civil, este tipo de contraprestaciones tendrían el tratamiento civil de precio. Este tema importa para efectos tributarios, porque está directamente vinculado en materia de Impuesto a la Renta con la oportunidad en que debe reconocerse el ingreso del transferente por haber enajenado su derecho, o, en otras palabras, el momento en que se reconoce la ganancia por esa

contraprestación denominada "regalía".

Recordemos que el reconocimiento de los ingresos en materia del Impuesto a la Renta está directamente vinculado en el caso de personas jurídicas con el criterio del devengo. ¿Y cuándo reconozco el ingreso? Cuando el ingreso se devengue, ¿Cuándo ocurre dicho devengo? Cuando se adquiere el derecho al cobro. Siempre hay que tener claro nuestro concepto del devengo, ya que, como sabemos, una cosa es el devengo, otra la exigibilidad y una tercera la oportunidad de pago.

El momento del devengo es aquel en el que existe ya el derecho por parte del transferente a recibir la contraprestación. En ejemplos clarísimos como la venta de bienes muebles: si yo te vendo mi "blackberry", en el momento en que te lo entrego, transfiero propiedad y tengo mi derecho al cobro de los cien dólares que hemos pactado. Podríamos haber pactado que esos cien dólares tú me los vas a pagar con tu remuneración a fines del mes de noviembre, en cuyo caso estamos pactando el vencimiento de la obligación hacia el treinta de noviembre. Este pacto por el que se sujeta a un plazo el pago se llama "exigibilidad". Entonces, en el momento en que yo te entrego el blackberry, yo adquiero el derecho a cobrarte; sin embargo, tú tienes un plazo para el pago de la contraprestación, con lo cual mi derecho no es exigible. Pero supongamos que el día treinta tú en lugar de honrar mi pago te vas de discotecas y te gastas tu remuneración, entonces yo intimidaré el pago extra o judicialmente y ante esa amenaza ocurre que tú me pagas el día tres de diciembre, en ese momento se cerró el circuito pues ese día yo habré "percibido" lo que es el otro criterio de imputación de ingresos.

No obstante, en aquellos casos en donde por ejemplo el bien no existe, porque el bien es futuro, entonces en esos casos vamos a tener que vincular el devengo con la existencia del bien y recién habrá un reconocimiento del ingreso allí cuando el bien exista. El ejemplo es, me obligo a construir un edificio y a venderte un departamento, pero cuando exista, caso en el cual sólo habré devengado un ingreso con la existencia y transferencia del bien. Así el derecho tributario sigue al derecho civil, que para este tipo de supuestos, contempla una condición suspensiva implícita

Trasladando lo expuesto al caso concreto de una transferencia de una concesión, hay una parte, precio líquido que se devenga inmediatamente, pero hay un monto de esa contraprestación que está supeditado a que se explore, porque el adquirente para explorar tiene que tener plata para invertir, luego en caso de encontrar reservas, confirmar que sea el mineral que se quiere y con las características que se quieren y que eso que se encontró sea explotable por un tema de costos. Esto hace que respecto de la contraprestación denominada regalía (y digo "denominada regalía" porque todos conocemos que para el derecho común,

regalía tiene otro concepto que es la contraprestación por los intangibles), estemos ante una renta perpetua vinculada a la producción a la que se obligue el adquirente. ¿Cuándo reconocer el ingreso para efectos del Impuesto a la Renta en ese caso?

Otro tema en discusión está dado por la naturaleza de esta obligación, es decir si estamos hablando de una obligación personal o más bien de un derecho real (carga real), impuesta sobre el bien que persigue a la concesión al margen de quien la adquiera por tercera, cuarta o quinta vez. Está claro en nuestro Derecho Civil que la figura responde a la primera de las nombradas, es decir una obligación personal y que la obligación del adquirente no podría arrastrar al tercer, cuarto y quinto adquirentes, aún cuando esto no está desarrollado así por el Tribunal Registral en alguna jurisprudencia pasada que reconoce a esta obligación como una carga real.

Regresando a cuándo debe reconocer el ingreso el transferente, está clarísimo que por el monto líquido lo reconoce en forma inmediata, monto por el cual dará de baja a la concesión de su activo, contra el ingreso del precio determinado en dinero. Sin embargo, la otra contraprestación que no es otra cosa que una mera expectativa y que está sujeta a todos los condicionamientos que ya hemos mencionado, únicamente podría ser reconocida en la medida que se den las circunstancias para la existencia o para que opere el derecho al cobro, ¿Cuáles son? El que se explore, pero no sólo eso sino que se produzca y entonces ahí habrá un reconocimiento de ese otro ingreso conforme se vaya produciendo o vendiendo, dependiendo del pacto contractual.

Ahora, en materia de Impuesto a la Renta tenemos claro que, respecto de lo que es indeterminable se irá devengando conforme se den las condiciones para que exista la otra contraprestación, (esto es, que se explore, que se explote, que se produzca; etc.) ¿Qué pasa con el Impuesto General a las Ventas?. En este caso, sabemos que las transferencias de concesiones no califican como operaciones gravadas, sino que se trata de operaciones inafectas al Impuesto General a las Ventas. Sin embargo, es bueno recordar que allí, por los comienzos del 2000 hubo una discusión prolongada diría yo, sobre si en el caso de transferencias de concesiones estábamos ante figuras gravadas con el Impuesto General a las Ventas.

Repasemos un poquito el tema, tenemos claro que nuestra Ley General de Minería, cuando habla de concesiones, está refiriéndose al intangible que otorga al particular y el derecho que está bajo suelo, bajo unas dimensiones y coordenadas descritas en la autorización que el Estado le confiere. También sabemos que el terreno superficial no forma parte de la concesión minera propiamente dicha, pero que para acceder a la concesión minera, obviamente se tiene que tener un título sobre el terreno superficial;

yo puedo ser propietario de un terreno en un área, pero no tener la concesión minera para poder explorar y explotar bajo la extensión del terreno que tengo, porque para poderlo hacer requiero de otro título distinto (la concesión).

Esto es la opción legislativa en nuestro país, no es que en todos los países se legisle así, hay otros países que no requieren permisos especiales sino que se considera al propietario de la tierra como titular de lo que está por arriba y por debajo. Nosotros no tenemos este mecanismo. Entonces, en el ejemplo que planteaba, regresando al tema del Impuesto General a las Ventas, tienes claro que la concesión es un intangible desde un punto de vista digamos científico-técnico-terminológico, pero tienes desde un punto de vista legislativo la Ley General de Minería y básicamente por cuestiones de garantía, le asignó a la concesión la naturaleza de bien inmueble. Esta circunstancia motiva la duda desde que el Impuesto General a las Ventas grava la primera transferencia de inmuebles.

Recordemos que la técnica legislativa del Impuesto General a las Ventas, en materia de bienes inmuebles, es que los inmuebles están incorporados como hecho gravado desde comienzos de la década de 1990. En el Impuesto General a las Ventas, la opción política fiscal de nuestro país a partir de comienzos de la década de 1990 que es universalizar el Impuesto General a las Ventas a la venta de bienes y prestación de servicios, además de la importación de bienes y utilización de servicios. Se incorporó a la primera transferencia de bienes inmuebles como hecho gravado como una norma antielusiva que controle la omisión en el Impuesto General a las Ventas sobre la actividad de construcción.

En efecto, cuando inicialmente Perú incorpora a la construcción como servicio y gravado, toda la actividad de construcción en el Perú se transformó y se convirtió en "constructora-inmobiliaria". Si los servicios de construcción van a estar gravados entonces para qué voy a prestar este "servicio" gravado, si puedo yo mismo constituirme en inmobiliaria, en otras palabras "eludo" el Impuesto General a las Ventas.

La solución para poner coto a este mecanismo fue considerar a la primera venta de inmueble como hecho gravado. Noten que el hecho gravado es la primera venta efectuada por el constructor de los mismos; entonces sólo constructores que transfieren quedan gravados. Como la concesión en ningún caso se construye entonces mal podría ser un hecho gravado. Esto ha sido materia de informes y pronunciamientos de la Administración Tributaria a comienzos de la década del 2000. Regresando al ejemplo, ninguna de las contraprestaciones de la transferencia de concesiones, ni la determinada en el caso del precio, ni la pactada como regalía, estarían gravadas con el Impuesto General a las Ventas. Si el ejemplo que

venimos tratando lo trasladamos a las personas naturales, el asunto tiene una consecuencia similar, ya que la Ley del Impuesto a la Renta califica como renta de tercera categoría, la transferencia de concesiones mineras (sea la primera, la segunda, la tercera), pues el hecho de comerciar concesiones mineras hace que se considere como negociante al titular que está expresamente recogido en el artículo 28 de la Ley del Impuesto a la Renta.

De hecho para el caso de la persona natural, igualmente aplica lo del Impuesto General a las Ventas que mencionamos anteriormente, entonces con eso cerramos el circuito de la persona jurídica y de la persona natural en cuanto al tratamiento tributario en los contratos de transferencia cuya contraprestación califica como renta de tercera categoría tanto para la persona jurídica como para la persona natural, y en el caso del Impuesto General a las Ventas como una operación inafecta.

Un tema distinto es el caso del contrato de cesión y sus implicancias tributarias, allí cuando hablamos de un contrato de cesión de lo que se trata es de una posibilidad que tiene el cesionario de explorar y explotar por un tiempo determinado a cambio de una contraprestación.

Si la persona jurídica es el cedente, evidentemente la contraprestación constituye renta de tercera categoría por el artículo 28° de la ley y se reconoce también con el devengo, sobre los mismos parámetros de los que hemos conversado anteriormente.

En materia de Impuesto General a las Ventas, lo que tenemos es una actividad por parte del cedente de entregar en uso a cambio de una contraprestación por un período determinado, un bien calificado como inmueble en favor del cesionario, esto no es otra cosa que una prestación que califica como servicio para efectos del Impuesto General a las Ventas.

En efecto, en el caso del Impuesto General a las Ventas también, cuando se "universaliza" la afectación a los servicios desde la primera definición del hecho imponible "servicios" se contempla una parecida a la que actualmente tenemos, definiéndose como servicio a toda acción a cambio de la cual se perciba una retribución o ingreso que constituya renta de tercera categoría, sin embargo en las primeras definiciones de ese hecho imponible se consideraba en un numeral distinto al arrendamiento de bienes muebles o inmuebles, lo que nos llevaba a una discusión sobre si los arrendamientos de bienes muebles e inmuebles, eran las únicas actividades distintas a la mera "locación de servicios", que se habían incluido como de "servicios" aún cuando por naturaleza respondían a otros contratos típicos. Por esas consideraciones en un inicio no se consideró al mutuo como una operación gravada bajo este inciso.

En síntesis, cuando estábamos hablando del contrato de mutuo o de un contrato de arrendamiento, son otros contratos típicos que no tienen que ver con un contrato de servicios sino que tienen otras prestaciones y otros elementos tipificadores. La primera lectura en materia de servicios, para efectos del Impuesto General a las Ventas era entonces considerar como tales aquellos que califican como servicios también para el derecho civil (inciso 1) y bueno el arrendamiento de bienes muebles e inmuebles también era servicio porque expresamente lo está diciendo la Ley del Impuesto General a las Ventas (inciso 2).

La cesión de una concesión minera no es un contrato típico de arrendamiento, es otra cosa, no está dicho expresamente, sin embargo, esta primera duda conceptual fue zanjada cuando ya se fusionan los incisos 1) y 2) que recogía el concepto de servicios de la Ley del Impuesto General a las Ventas concluyéndose de ese modo que estamos hablando de cualquier tipo de acción o prestación y en el caso de los arrendamientos, no sólo de los arrendamientos, sino cualquier tipo de contraprestaciones por cesiones de bienes muebles o inmuebles, y como la cesión es una contraprestación por un uso temporal de un bien calificado como inmueble que genera renta de tercera categoría, es claro que está gravado con Impuesto General a las Ventas. ¿Es claro? Lo es para el caso de las personas jurídicas para quienes al margen de la naturaleza de la renta que obtengan, todo ingreso que devengan se considera como de tercera ¿Y qué pasa con las personas naturales?

Discusión de larga data es la naturaleza de la renta por parte de una persona natural titular de una concesión minera que decide ser “rentista” de la misma a través de la cesión temporal de la concesión de la que es titular a favor de un tercero. Esta cesión temporal de la concesión ¿califica como renta de primera categoría o como renta de tercera?

El tema de las personas naturales y si la contraprestación que obtienen es renta de tercera categoría gravada con el Impuesto a la Renta y de ser este el caso como servicio gravado con el Impuesto General a las Ventas no ha sido claro. Discusión de larga data es la naturaleza de la renta por parte de una persona natural titular de una concesión minera que decide ser

“rentista” de la misma a través de la cesión temporal de la concesión de la que es titular a favor de un tercero. Esta cesión temporal de la concesión ¿califica como renta de primera categoría o como renta de tercera?

La Constitución, me estoy remontando a la Constitución de 1933, obligaba al titular de la concesión, al concesionario minero, a trabajar la concesión por el amparo al trabajo que tenía toda concesión minera, situación que además estaba desarrollada por la Ley General de Minería de la época, y que además establecía la pérdida de la concesión si es que no se trabajaba en ella dentro de un plazo determinado. La Constitución de 1993 no recogió expresamente esa exigencia y la Ley General de Minería ha desvinculado durante todos estos años la posibilidad de mantener la concesión de la exigencia de trabajarla, lo que sí te dice es que si no se trabaja, explora o explota la concesión minera por parte de su titular, éste deberá cumplir con pagar penalidades.

Es correcto que hace relativamente poco ha habido un último cambio normativo en la Ley General de Minería que establece que en determinadas circunstancias, si pierdes la concesión si es que no la trabajas, incluso al margen de las penalidades. Esta discusión importa porque si es que la persona natural podía ser un rentista sin trabajar la concesión, bueno en qué se diferenciaba esto de que esa misma persona obtuviese rentas de otros capitales como predios (renta de primera categoría) o intereses (renta de segunda categoría).

La duda importa porque si es que el titular de la concesión minera tiene que trabajar ese bien inmueble, esto hace que tenga que haber no solamente inversión de capital sino incorporarle el factor trabajo y si es que se le tiene que incorporar el factor trabajo, y eso viene desde la Constitución y está clarísimo en la Ley General de Minería, si es que eso es así, no puede haber un titular de actividad minera, que no sea generador de renta de tercera porque no estaría concebida la figura de la tenencia de la concesión como la de rentista sino como alguien que a su vez tiene que incorporar al factor capital, el factor trabajo, combinación que hace que sea renta de tercera categoría: capital más trabajo. En buena cuenta esa es la discusión.

En la actualidad y con cargo a revisar esta última regulación, el nuevo régimen, del año pasado recién en vigencia, ya establece a nivel legal que sea quien sea el titular de la concesión tendría la obligación de trabajarla porque en algún momento la puede perder, ello hace que hayamos regresado a un sistema en donde el trabajo de la concesión es inherente a su titularidad, con lo cual es oportuno repensar la conclusión sobre la naturaleza de la categoría de la renta cuando se trata de una cesión de una persona natural.

Aparentemente estaríamos mutando y el sistema

actual haría que la renta de esa persona natural califique como de tercera y ya no como de primera que era nuestra posición anterior.

2. Aunado a lo anterior, en nuestra legislación minera se ha puesto especial énfasis a tres mecanismos de contratación: la sociedad contractual, la sociedad legal y los denominados contratos de riesgo compartido ("Joint venture"), los cuales tienen una finalidad diferente a los contratos antes señalados.

En su opinión, ¿Cuáles son las formas típicas asociativas a través de las cuales se desarrolla la actividad minera en el Perú? ¿Cuáles son las principales contingencias tributarias, básicamente en materia de impuesto a la Renta e Impuesto General a las Ventas, que se deben tener en cuenta al momento de celebrar estos contratos?

De hecho una forma típica para el desarrollo de la actividad minera en el Perú es a través de la constitución de personas jurídicas del tipo sociedades anónimas y estas sociedades anónimas son las tenedoras de las concesiones. Es muy común también ver que estas sociedades anónimas se generan como consecuencia de contratos asociativos celebrados entre el titular de la concesión y un inversionista que es quien tiene capital necesario para invertir en la concesión de ese tercero. Este contrato que se celebra entre el concesionario y el inversionista de capital normalmente es un contrato de prestaciones múltiples en donde una de las partes, el dueño del capital, se compromete a realizar determinadas inversiones en las concesiones de este tercero, del titular de la concesión.

Una vez que se llega a invertir hasta un monto determinado, y siempre que se acredite la inversión respectiva ante el dueño de la concesión, existe el pacto entre las partes para constituir la nueva sociedad anónima, para lo cual las partes pactan una participación de lo más diversa, que puede, considerar al titular de la concesión minera con una mayoría de participación patrimonial de la empresa, 60% por ejemplo, hasta otra fórmula donde el titular de la concesión minera recibe una minoría, por ejemplo del 30%; sin embargo esa participación en el negocio no genera per se una incidencia tributaria en la constitución de la compañía distinta a lo que puede ser el aporte de la concesión minera, así como del intangible constituido por los estudios destinados a labores de exploración.

Si estamos hablando de una concesión que está siendo aportada a una sociedad y que esa concesión todavía no cuenta con un estudio de factibilidad que pruebe la existencia de reservas probadas y probables, sino que la concesión se encuentra en los estadios iniciales de explorar, en tales casos no podría determinarse un valor de mercado distinto que el que resulta de

la propia contabilidad del transferente, en este caso concreto el valor de mercado sería equivalente al valor del aporte que es aquel que surge de la contabilidad a cambio del cual recibe las acciones, que pueden representar como les digo diez, treinta, cuarenta, sesenta por ciento en la nueva sociedad y eso es indistinto del monto del aporte del otro inversionista, monto que puede ser un millón, dos millones de dólares.

La diferencia entre lo que puedan ser los cálculos aritméticos entre el aporte de la concesión a valores de mercado contable y el aporte en dinero de la inversión que realiza este tercero, normalmente es tratado como una prima de capital, es decir, a quien invirtió dinero le cuesta aritméticamente más que al titular de la concesión, por ejemplo le costó tres millones y contablemente la concesión tiene un valor de un millón, y si en ese caso pactaron como participación patrimonial 50% cada uno, en ese ejemplo la diferencia entre el millón y los tres que aportó el inversionista de capital es tratado como una prima de capital que eventualmente se capitalizará sin incidencia tributaria, como corresponde. En caso el inversionista aporte a la nueva sociedad estudios en lugar de dinero, ahí habría una incidencia en ese inversionista tanto en el Impuesto a la Renta como en el Impuesto General a las Ventas porque estaría aportando el intangible constituido por los estudios geológicos hasta por una suma determinada.

Hablar de copropietarios de concesiones es hablar de sociedad minera legal, es decir, la ley no admite la posibilidad de condóminos o copropietarios de una concesión que sean tratados como copropietarios puros y simples como en el derecho civil, lo que hace la ley es automáticamente considerar a estos copropietarios como una sociedad para efectos de la concesión, para esos casos el tratamiento que se da a la concesión. En este caso la persona jurídica legal será el mismo tratamiento tributario de cualquier otra persona jurídica del tipo sociedad comercial de responsabilidad limitada..

Sin embargo, en la práctica esta figura no se ve mucho porque no facilita el cumplimiento de obligaciones societarias, tributarias y demás, entonces lo común es que estas sociedades de presentarse se transformen en algún momento en alguna sociedad formal de acuerdo con la Ley General de Sociedades.

Tema 2: Tratamiento en materia de Impuesto a la Renta de los proyectos mineros en las distintas fases de la actividad minera

1. La minería es sin duda una de las actividades más atractivas de la inversión privada. Los empresarios, al momento de decidir una inversión en determinado país, analizan varios temas claves: no solo la rentabilidad de la inversión, sino también la capacidad o

posibilidad para determinar por adelantado las obligaciones tributarias que deberá soportar un proyecto minero.

En ese sentido, y siendo de vital importancia conocer el tratamiento que se dispensa a las distintas etapas del proyecto. ¿Cuáles son los aspectos tributarios de mayor interés que debe tener en cuenta la empresa minera para el desarrollo de un proyecto, desde la etapa de exploración, construcción del proyecto, explotación y cierre de mina?

De hecho un inversionista minero lo que va a procurar a lo largo de toda su inversión es obtener las mayores seguridades, y en este extremo está el tema de los contratos de estabilidad, y de seguridad jurídica, así como obtener el mayor retorno de su inversión, lo antes posible, a un menor costo tributario. De eso se trata la materia tributaria desde la visión del inversionista: el mayor retorno y el menor costo, en función a eso hay mayor o menor incidencia tributaria en las distintas fases.

Por ejemplo, en la fase de exploración, que es una fase de alto riesgo y alta inversión respecto de un yacimiento que probablemente no exista, es decir de una inversión que probablemente nunca reditúe si exploramos en zonas que tienen concesiones sin reservas. La primera pregunta del inversionista va a ser cómo se trata el tema del IVA, o sea del Impuesto General a las Ventas en la etapa de exploración. Es decir, el inversionista va a importar maquinaria, va a soportar el Impuesto General a las Ventas en la importación, va a hacer trabajos de geología, va a hacer análisis de muestras mineralógicas, va a utilizar laboratorios extranjeros o nacionales, va a contratar empresas locales y todo esto con una incidencia en el Impuesto General a las Ventas ya que la mayoría de los bienes y servicios de los que se provean van a estar gravados. Allí es donde se torna como puntos atractivos de inversión los sistemas de recuperación anticipada o devolución definitiva del Impuesto General a las Ventas.

Sin duda, más atractiva para la etapa de exploración es un régimen de devolución definitiva, porque en la recuperación anticipada, como su nombre lo indica, el Estado te anticipa la entrega del crédito fiscal que de otra manera te demoraría en aplicar porque tienes una larga fase de preoperatividad, recordemos que los sistemas de adelanto de créditos fiscales son una distorsión a la mecánica de los impuestos de valor agregado, distorsión justificada pues las etapas preoperativas son de larga maduración. Por ejemplo, puede ocurrir que se tenga que esperar un año, dos, cuatro o quince años antes de ver mi retorno; por ello, el Estado te anticipa pero ahí en el caso que el inversionista no entre en etapa operativa tendrá que restituir al Estado lo que le anticipó, con los evidentes intereses de ley. En este caso no vas a estar ante

una infracción en la medida que cuando recuperaste anticipadamente habías estado legalmente habilitado para hacerlo. El tener que reintegrar no es un escenario tan feliz como el de la devolución definitiva, caso en el cual lo que obtienes en la etapa preoperativa, no se reembolsa nunca. Ahora bien, este sistema está en el candelero ante su inminente caducidad al 31 de diciembre de este año, es decir, hasta el próximo mes. Si bien hay un proyecto de ley que algún sector está impulsando para defender el sistema de devolución definitiva a la actividad minera, no hay claridad respecto a la postergación de la vigencia del régimen.

Otro asunto que nos importa en etapa de exploración es el tratamiento de las inversiones para efectos del Impuesto a la Renta. Imaginémonos a una persona jurídica que adquirió una concesión por cien millones de dólares a través de un contrato de transferencia, esos cien millones de dólares es una inversión que definitivamente va a contabilizar en su activo "concesión minera", ¿Cómo va a aprovechar esa inversión el titular de actividad minera para efectos del Impuesto a la Renta? A través de la amortización, ¿Cuándo va a ocurrir la amortización?, cuando se empiece a explotar, pues dicho concepto está vinculado con el desgaste, en el caso de la concesión minera con el detrimento por la explotación de recursos naturales, pero además, el inversionista tiene gastos de exploración, tiene gastos de desarrollo, tiene gastos de construcción, entre otros. Todos los desembolsos eludidos se ubican en la etapa preoperativa del proyecto, el mismo que empieza a operar con la producción de sus concesiones.

Así, para esa posición de la Administración Tributaria si es que algunos de tus proyectos tienen estabilidad, ese contrato debe ser tratado de manera independiente, y los resultados deben tributar el Impuesto a la Renta de manera distinta al de la persona jurídica, como si fuera otra persona jurídica.

En cuanto a los desembolsos de exploración, la Ley General de Minería da la opción al inversionista para que tales "gastos" formen parte del activo concesión minera, es decir se consideren como parte del precio de la concesión, o, alternativamente, para que los consideren como un gasto del ejercicio. Las consecuencias son completamente distintas. Si el inversionista decide tratarlo como gasto del ejercicio debe tener en cuenta que dicho gasto aumentará

su pérdida del ejercicio, porque es aumentar un gasto de una persona jurídica en preoperatividad. Dicho acto en algunos casos acelera el cómputo del plazo para "perder" la pérdida tributaria. Si es que el desembolso se activa, entonces allí se garantiza que ese desembolso se amortice conjuntamente con la concesión y que vaya utilizándose el íntegro de lo invertido con un cargo a gastos año a año conforme se vaya explotando la concesión. En este último caso, el método que establece nuestra ley es un método de unidades de producción, aún cuando no lo dice tan claramente su regulación.

Luego está la etapa de desarrollo y de construcción, cuyos desembolsos de acuerdo a la Ley General de Minería se pueden llevar a gasto del ejercicio en que se incurren o hasta dentro de los dos siguientes; es decir afectar los resultados del ejercicio, o amortizarse, es decir activarse y amortizarse hasta un total de tres años. Además, la empresa en la etapa preoperativa tiene gastos generales preoperativos, gastos de organización, tiene personal administrativo general, gastos de oficinas administrativas, etc. Los mencionados son gastos preoperativos y el régimen general de la Ley del Impuesto a la Renta, señala que los gastos preoperativos, puede la persona jurídica considerarlos como gastos del ejercicio o amortizarlos en diez años.

En síntesis, el manejo sobre la inversión es, en cuanto al precio pagado por la concesión, lo amortizo necesariamente, si es que es un desembolso de exploración entonces afecta resultados del ejercicio o se considera como mayor precio pagado por la concesión y si son gastos de construcción de la mina, podríamos amortizarlo hasta tres años; y, por último, si son de organización generales entonces tenemos la regla general del Impuesto a la Renta.

Otro tema importante es el tema del Impuesto General a las Ventas y dentro de éste el régimen de recuperación anticipada, ¿por qué?, porque en la etapa de construcción si tenemos seguridad que se va explotar y tenemos proyectos, como Toromocho o Quellaveco, que ya pasaron exploración y que en algunos casos están en construcción, una ruta adecuada para el recupero del Impuesto General a las Ventas es la recuperación anticipada, más que la devolución definitiva.

En la etapa de explotación, no existen particularidades que destacar en materia minera máxime si tienes bienes que son commodities, y como tales tienen cotización internacional permanente, entonces las reglas del precio de transferencia son bastante evidentes por el tipo de producto que se trata.

Un tema interesante que se presenta en la fase de explotación se da cuando tienes varios proyectos mineros que se explotan conjuntamente a través de la misma persona jurídica, nosotros sabemos que

una persona jurídica por el principio de capacidad contributiva es tratada como un sujeto y el impuesto a la renta mide la capacidad contributiva de la persona jurídica y tiene que respetar el principio de igualdad de esa persona jurídica. Por ejemplo, si la empresa minera decide vender papas, computadoras, y además vender oro, definitivamente los centros de costos por línea de producción que generan utilidad deben "compensarse" con los que generan pérdida, porque se trata de la misma persona jurídica. Es igual si tienes distintos proyectos mineros, el tema es que hay una interpretación distinta por parte de la Administración Tributaria en caso la empresa, persona jurídica, cuente con proyectos mineros con contratos de estabilidad.

Así, para esa posición de la Administración Tributaria si es que algunos de tus proyectos tienen estabilidad, ese contrato debe ser tratado de manera independiente, y los resultados deben tributar el Impuesto a la Renta de manera distinta al de la persona jurídica, como si fuera otra persona jurídica. La Administración sustenta tal posición en una interpretación del artículo 22 del Reglamento del título pertinente de la Ley General de Minería que es una norma de control y lo que te dice es que para efectos de control el titular de actividad minera debe llevar en cuentas separadas los ingresos y los gastos para determinar cuáles son los resultados de cada proyecto, a fin que puedas considerar de modo adecuado el marco normativo estabilizado. El tema es que si bien por esta norma la Administración Tributaria considera que se tiene que tratar al contrato como un sujeto distinto, dicha posición es ilegal, pues la persona jurídica como concepto no ha sido modificada para Ley del Impuesto a la Renta, siendo el contribuyente la persona jurídica y nunca el proyecto.

Por último en el cierre de mina tenemos el grave problema de que quienes realizan actividad minera tienen por mandato de la Ley de Cierre de Minas, que consignar provisiones previendo ese cierre, y estas provisiones se hacen ocho, diez, muchos años antes de que se realice realmente el cierre. Así lo que hacen anualmente las mineras es constituir garantías a los efectos de ir provisionando la suma que va a representar todo el cierre de la mina y esa provisión, como ustedes saben, no es admitida para efectos tributarios, porque la Ley del Impuesto a la Renta lo que te dice en principio, es que las provisiones contables no son deducibles, por excepción son deducibles algunas, por ejemplo, las provisiones laborales, las provisiones para deudas de cobranza dudosa. Como la ley no establece que las provisiones para el cierre lo sean, entonces no lo son.

En etapa de cierre de mina el tema tributario de mayor realce entonces es la imposibilidad de que tributariamente se admita la provisión por cierre de minas. El problema que se genera es que cuando la mina cierra los mineros se van a su casa, la empresa cierra y el gasto no tiene contra qué ser aplicado, ello porque cuando realmente ocurre el devengo del

gasto invertido en una producción diminuta o en cero, entonces todo este gasto no tiene forma de ser recuperado.

Tema 3: Actividad minera como generadora de recursos públicos

1. El Gobierno realiza diversas actividades que requieren financiamiento y es conocido por todos que la principal fuente de ingresos del Estado es el tributo. No obstante, en materia de minería, lo que se ha producido en la práctica es que ésta se convierta en una fuente generadora de recursos estatales no sólo mediante tributos sino a través de otros ingresos públicos.

De lo dicho, podría explicarnos: ¿Qué recursos públicos origina actualmente la actividad minera y cuál es la naturaleza jurídica de cada uno de ellos? ¿Este tema, sería al final un tema que se relaciona únicamente con el derecho tributario?

Efectivamente, hace relativamente poco podíamos afirmar categóricamente que la actividad minera generaba casi exclusivamente ingresos tributarios, y excepcionalmente ingresos originarios, prácticamente uno que era el derecho de vigencia, porque hasta el 2004, cuando un titular de actividad minera adquiriría una concesión lo que entregaba al Estado como contraprestación por ese título era el derecho de vigencia y anualmente tenía que continuar pagándolo con vencimiento a fines de junio de cada año, y su no pago podía originar la caducidad de la concesión. De un tiempo a esta parte ya no son los únicos ingresos públicos del minero la tributación (como ingreso derivado) y el derecho de vigencia.

A diferencia de los impuestos que son ingresos derivados que no provienen de la explotación del patrimonio del Estado, los ingresos originarios son recaudados por el Estado como contraprestación a la explotación del patrimonio estatal, ya sea porque el Estado ejerce actividad empresarial (percibiendo dividendos mediante FONAFE) o porque la Constitución atribuye al Estado la explotación de determinado patrimonio como son los recursos naturales. Así, la contraprestación por la explotación de recursos naturales a favor de los particulares es un ingreso originario del Estado, cuando el Estado le da a un particular la posibilidad de explorar y explotar su patrimonio, el particular queda obligado a dar una contraprestación.

En el caso del ingreso tributario, lo que hay es una

apropiación legítima permitida por la Constitución y por el principio de reserva de ley de los recursos privados porque estos van a ser destinados a la satisfacción de las necesidades públicas a través de la prestación de servicios públicos. No son contraprestativos de una actividad estatal o de la explotación del patrimonio estatal.

Mencionaba que en minería como recursos originarios sólo el derecho de vigencia, pero después ya en el año 2004, se crea la regalía minera legal, y la regalía minera legal es otra contraprestación que tiene el Estado para compensar el detrimento de su patrimonio como consecuencia de la explotación del recurso natural. Aparte sabemos que el recurso natural es no renovable, la regalía legal es la compensación por el detrimento del patrimonio del Estado, mientras que el derecho de vigencia se convierte en una contraprestación, también recurso originario que apunta a mantener el permiso, mantener vigente la concesión en favor del particular.

La concesión es un acto administrativo favorable a través del cual el particular puede explorar y explotar, el mantener vigente este permiso es lo que constituye este recurso originario, mientras que la regalía es la contraprestación, recurso originario, por la pérdida del patrimonio del Estado, compensando el detrimento de la pérdida de su patrimonio.

Estos dos componentes son recursos originarios para explorar y explotar en materia minera, sin embargo no son los únicos, el Estado también en su política de privatizaciones puede optar por privatizar concesiones mineras mediante la transferencia de estas concesiones como si fuese un particular, me estoy refiriendo a las privatizaciones de CENTROMIN, sociedad anónima que privatiza concesiones a través de contratos de transferencia, contratos típicos, aquí no estamos hablando de una concesión otorgada por el Estado en forma directa al privado (acto administrativo), sino de una persona jurídica de la actividad del Estado que transfiere como si fuese un particular a otro particular. En estos casos concretos el Estado recibe una contraprestación compleja que puede ser parte en suma determinada y otra no. Son contraprestaciones basadas en la producción y venta del concentrado que se han utilizado en proyectos como Toromocho o Lagunas Norte. Son denominadas regalías contractuales y tienen el mismo fin que la regalía legal.

En el cuadro que les muestro a continuación hago un buen resumen de estos recursos originarios y de su destino.

INGRESOS ORIGINARIOS	
DERECHO DE VIGENCIA	Retribución económica por el mantenimiento de la concesión y cuyo incumplimiento, constituye causal de caducidad de la concesión
REGALÍA MINERA LEGAL	Contraprestación económica que los titulares de las concesiones minera pagan al Estado por la explotación de recursos minerales
REGALÍA MINERA CONTRACTUAL	Contraprestación económica que los titulares de las concesiones minera pagan al Estado por la explotación de recursos minerales, como consecuencia de un contrato de privatización

	Municipios Distritales	Municipios de la Provincia	Municipios del Dpto.	Gobierno Regional	MEM	Universidad	Ingemmet
REGALÍA MINERA LEGAL	20%	20%	40%	15%	-	5%	-
DERECHO DE VIGENCIA	75%	-	-	-	5%	-	20%
REGALÍA CONTRACTUAL	Por excepción, se puede lograr distribuir dicha regalía a favor de las zonas de influencia del Proyecto Minero en tanto resulte de aplicación el D. Leg. 996, para lo cual, entre otros, se requiere contar con un Acuerdo de PROINVERSIÓN que se pronuncie en dicho sentido						

Ahora, además de la regalía legal, de la regalía contractual, del derecho de vigencia, todos recursos originarios, tenemos también algunos otros recursos que ya tienen una naturaleza distinta como puede ser el aporte voluntario que califica como una donación en favor del Estado que ya está más vinculada a temas de relaciones comunitarias.

El concepto de canon tenemos claro que es un concepto redistributivo, no se trata de un ingreso originario sino de la distribución, de acuerdo con el artículo 77 de la Constitución, que hace el Estado de los ingresos y rentas que obtiene de los particulares, de hecho el 50% del Impuesto a la Renta de los titulares de actividad minera debe ser distribuido en favor de la zona donde se ubica la concesión, esto es el canon que ya es un concepto distinto

Por último dentro de los esquemas que tienen que ver

con ingresos públicos, está actualmente hablándose del "construye y transfiere" u "obras por impuestos", que es un mecanismo interesante, ojalá funcione, de redistribución de los ingresos públicos. La filosofía del "obras por impuestos" es que la construcción se hará a cambio de Impuesto a la Renta entonces, va a ser un crédito contra el impuesto a la renta del titular de actividad minera, ¿hasta qué monto? Va a ser un crédito que va a dar el Gobierno Regional u otro nivel de Gobierno hasta un tope, que es lo que le correspondería a ese Gobierno por concepto de canon como consecuencia de la redistribución del Impuesto a la Renta que le tocaría a esa jurisdicción, por tanto no es otra cosa que adelantar liquidez al Gobierno Regional a través de la ejecución de la obra que la tiene hoy en lugar de esperarse a tenerla pasado mañana que es cuando va a recibir el 50% que le corresponde recibir de Impuesto a la Renta del año a cargo del minero