



Entrevista a Walker Villanueva Gutiérrez^(*)

Nuevo **régimen tributario** para el sector minero^(**)

El 22 de Setiembre del año 2011, el pleno del Congreso de la República aprobó por unanimidad las Leyes 28258, 29790 y 29789, mediante las cuales se establece un nuevo esquema tributario para el sector minero. En efecto, mediante dichas normas, se modificó el Régimen de Regalías Mineras regulado por la Ley 28258, y se crearon el Impuesto Especial a la Minería (en adelante IEM) y el Gravamen Especial a la Minería (en adelante GEM).

La presente entrevista tiene por objeto esclarecer las razones jurídicas y económicas que llevaron a crear un nuevo esquema tributario para el sector minero, así como precisar determinados aspectos técnicos y dilucidar algunos problemas jurídicos que se derivan de las normas mencionadas.

1. Temas generales y política fiscal

1.1. El nuevo régimen tributario del sector minero toma en cuenta aspectos jurídicos y económicos relevantes, tales como la vigencia de los convenios de estabilidad jurídica, la utilidad operativa como base de cálculo de los nuevos gravámenes, la aplicación de una tasa progresiva acumulativa; entre otros. ¿Cuál era el principal problema jurídico y/o económico que existía en el Proyecto de Ley que crea el Impuesto a las Ganancias Extraordinarias en la Minería que fue subsanado con la aprobación del nuevo régimen tributario? ¿La única diferencia relevante es aquella que se refiere a la forma y la base de cálculo del impuesto?

En realidad, aquí existen tanto problemas jurídicos, como problemas económicos. El jurídico estaba centrado en que las grandes inversiones mineras cuentan con convenios de estabilidad jurídica. El rompecabezas del Gobierno era cómo implementar o exigir un impuesto a las sobreganancias, cuando todas las compañías mineras cuentan con convenios de estabilidad, los cuales garantizan que no varíe el costo impositivo; es decir, el costo de todos los impuestos, incluyendo el

(*) Abogado por la Pontificia Universidad Católica del Perú. Especialista en Tributación por la Universidad de Lima. Estudios de post grado en Derecho Bancario y Bursátil en el BID y el ASBANC. Maestría en Asesoría Fiscal y Contabilidad por la Universidad de Navarra, España. Estudios en International Tax Center of Leiden University, Holanda. Socio de Estudio Ferrero Abogados.

(**) Entrevista preparada y grabada por Efraín Rodríguez Alzaa, estudiante de la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú y miembro de la comisión de Investigación de IUS ET VERITAS.

Nuevo régimen tributario para el sector minero

Impuesto a la Renta (en adelante IR). Esta era una gran dificultad jurídica.

En cuanto al tema económico, el problema era no exceder de la tasa impositiva de nuestros competidores vecinos, en particular Chile. Todos los países competimos por inversión en el sector minero. En el caso del país sureño, la carga impositiva de las compañías mineras, está en el orden de 39% y, con el nuevo esquema tributario que el gobierno estaba pensando implementar, Perú pasaría a tener 41%. En conclusión, los dos puntos principales de la implementación del nuevo esquema tributario, son el jurídico y el problema de los convenios de estabilidad y el económico y el problema de la competitividad en la región.

Ahora, ¿cómo es que de un impuesto a las sobreganancias, hemos llegado a un esquema impositivo de tres obligaciones diferentes? El motivo se encuentra en que hay compañías con estabilidad jurídica y hay compañías que no la tienen. Sin embargo, en ambos casos, el gobierno ha utilizado una estrategia muy inteligente, que consistió en negociar directamente con el gremio minero este nuevo esquema tributario. Así el nuevo IEM y el nuevo esquema de Regalías Mineras aplicable a las compañías que no tienen convenios de estabilidad, se aplicó no sólo por el *ius imperium del Estado* sino porque era un esquema tributario de consenso. En el caso del GEM aplicable a las compañías que cuentan con estabilidad jurídica, se ha implementado a través de una Ley marco que requiere la firma de convenios individuales. Desde mi punto de vista, el Gobierno ha manejado ambos temas de manera muy inteligente.

1.2. Tanto la Ley que regula el IEM, como la que regula el GEM, establecen que los costos de ventas y los gastos operativos serán determinados de acuerdo con las normas contables. Tomando en cuenta que un sector de la doctrina viene cuestionando la definición de conceptos tributarios, eminentemente jurídicos, mediante normas contables o de otra naturaleza no jurídica, ¿considera que dichas críticas también alcanzan lo señalado por las normas antes referidas? ¿Dicha remisión podría afectar el principio de legalidad en materia constitucional?

En el caso del IEM, que claramente es un impuesto; diría que es un impuesto a la renta, puesto que grava las utilidades

operativas; la remisión a normas contables para calcular la utilidad operativa vulnera la reserva de Ley, puesto que las normas contables no son normas jurídicas, no se publican en el Diario Oficial “El Peruano”, sumado a que el Consejo Normativo de Contabilidad enero de 2012 ha oficializado las normas internacionales de contabilidad aprobadas en Londres. Quiere decir ello que las empresas deben aplicar normas contables aprobadas en Londres, escritas en inglés y que tendrían efectos en el cálculo de la base imponible de un impuesto.

La aplicación de normas contables en el Impuesto a la Renta se discute desde hace muchos años. El Tribunal fiscal peruano, sostiene que las normas contables se aplican de manera supletoria la ley del IR para completar conceptos no definidos en esta. La supletoriedad significa que una norma jurídica distinta a la tributaria, define algo que la ley del IR no define; sin embargo, las normas contables no son normas jurídicas, no son normas reglamentarias. Creo que en este caso no hay aplicación supletoria.

Lo que debería hacerse, para plantear soluciones, es que las normas contables deberían tener soporte legal, aprobarse por una ley y publicarse en El Peruano. Mientras no ocurra esto, y creo que esto no va a ocurrir, se aplicarán las normas contables como referencia a doctrina especializada en la materia. La remisión a doctrina técnica especializada para completar la base imponible de un impuesto vulnera la reserva de Ley.

Igual comentario haría respecto de las regalías mineras. Si bien las leyes aprobadas señala que se trata de una contraprestación por la extracción de los recursos minerales; en realidad, técnicamente hablando, se trata más un impuesto, porque se calcula sobre la utilidad operativa que además incluye el valor del tratamiento y refinación de los minerales.



Entrevista a Walker Villanueva Gutierrez

Si fuera regalía minera como contraprestación tendría que calcularse sobre el valor del mineral extraído de la mina y no sobre la utilidad operativa que incluye además refinación y tratamiento.

En cuanto al GEM, la remisión a normas contables sí es válida, ya que su implementación depende de un convenio individual, más allá de la ley marco, requiere la aceptación de la compañía.

1.3. En cuanto al mismo tema, ¿por qué razón la Ley exceptúa específicamente a los gastos de exploración de la determinación mediante normas contables?

En las normas contables, existen dos métodos conocidos para la contabilización de los gastos de explotación. El primer método se trata del *full cost*. En este, todos los gastos de exploración se consideran como un activo intangible y se amortizan no necesariamente en función de las reservas probadas y probables de la mina, sino con distintos métodos de amortización. Por ejemplo, considerando la producción total de cada año. Si la producción total varía, la amortización también varía. En términos sencillos, al iniciar la explotación de una mina, uno podría decir “tengo reservas por cinco años”. Posteriormente, cuando se entra en fase de explotación, la expectativa ya no es de cinco, sino es de ocho; con lo cual, la vida de la mina se alarga. Dicha variación impacta en el tiempo en que uno amortiza estos intangibles. En cambio la Ley General de Minería, señala que el cálculo de amortización de los gastos mineros se estima a una determinada fecha y de manera fija. Si yo inicio trabajos en una mina en el 2011 y digo que va a durar cinco años, se amortiza en cinco años. No se toma en cuenta la variación de la vida útil, ni la variación de reservas para recalcular la amortización en materia tributaria. En cambio, en el ámbito contable financiero, la amortización puede variar. Lo que ha pensado el legislador, es evitar la discrecionalidad de las compañías mineras y la falta de información por parte del fisco para controlar que la variación de la vida útil de la mina sea correcta. ¿Cómo va a entender un funcionario de la SUNAT que la mina ahora tiene más reservas, más vida útil y por tanto la amortización es menor?

El segundo método de contabilización de gastos de exploración es el de *successful efforts*, el de los mejores esfuerzos. En este, todos los gastos de exploración se consideran como gastos corrientes deducibles conforme se vayan incurriendo en ellos.

En la norma tributaria, también se permite el uso de este método.

En definitiva, el nuevo esquema tributario considera que los gastos de exploración se contabilizan de acuerdo a lo tributario, no a lo contable, puesto que en materia contable se dispone de demasiados matices que dificultan su manejo.

2. Impuesto Especial a la Minería Ley 29789 y Reglamento - DS 181-2011-EF.

2.1. El nuevo IEM se ha diseñado como un impuesto a la utilidades. No obstante, a diferencia del IR, aquel grava las “utilidades operativas”, concepto que comprende a la diferencia entre las utilidades trimestrales y determinadas deducciones que ha establecido la ley. Ejemplo de estas últimas son el costo de venta y los gastos operativos, que incluyen a su vez a los gastos de ventas y a los gastos administrativos y que excluyen determinados gastos, tales como aquellos incurridos en autoconsumo, retiros no justificados, así como las mayores depreciaciones y amortizaciones que se generan como consecuencia de las revaluaciones, excluyen las derivadas de intereses capitalizados y aquellos gastos referidos a la participación de los trabajadores, entre otros. Ante tales características, ¿nos encontramos realmente frente a un impuesto sobre las utilidades? ¿Cómo operaría el principio de causalidad en la determinación del impuesto? ¿Esta característica justifica que la periodicidad del impuesto sea trimestral? ¿Qué efectos prácticos podrían traer dichas características? ¿Por qué razón se excluye de los gastos de administración y de ventas a la participación de los trabajadores?

Nuevo régimen tributario para el sector minero

Aquí hay varias preguntas. El establecer un impuesto sobre utilidades operativas, definitivamente pone sobre la mesa una vieja discusión en doctrina tributaria respecto al IR. El tema es si este se calcula sobre la base de la utilidad contable o si se calcula sobre la base de utilidades tributarias. Esto ha dado lugar a que el IR, en el derecho comparado, se calcule en base a dos sistemas diferentes: el sistema del Balance Único, que opera en la mayoría de países de Europa. De acuerdo a este, el IR no tiene una base distinta que la utilidad financiera o contable, que, en buena cuenta, es la utilidad operativa, con algunas correcciones que no viene al caso comentar en detalle. Las utilidades sobre las cuales los accionistas perciben sus dividendos es la utilidad contable y el Estado participa de ella en base al IR. Esto permite tener uniformidad de normas, nada más, son aplicables sólo las normas contables con algunas correcciones menores de tipo tributario.

En el sistema de Doble Balance, por el contrario, por un lado camina lo contable y por otro lo tributario. Este se aplica en Estados Unidos y en Perú. Aquí, la utilidad contable se calcula bajo normas contables, de acuerdo a la LGS y las normas tributarias se calculan en base a las normas del IR. En este contexto, un impuesto calculado sobre utilidades operativas que se basan en normas contables, como es el caso del IEM y se enmarca dentro del sistema del Balance Único, en el que la utilidad se calcula en base a normas contables, con algunas precisiones tributarias. En definitiva, el IEM como impuesto a la renta que es rompe con el esquema del Doble Balance peruano.

En el sistema del balance único, el principio de causalidad desaparece, puesto que todo gasto que está en el estado financiero se incluye en el cálculo de la utilidad operativa y, por tanto, computa.

¿Esta característica justifica que sea de determinación trimestral? No, en realidad es una decisión de oportunidad y de caja, el Estado necesitaba caja, se aplicó a los últimos tres meses del año 2011 para recaudar dinero. En cuanto a los efectos prácticos, obliga a tener balances trimestrales, y estados de ganancias y pérdidas trimestrales, a calcular la participación de los trabajadores sobre utilidades de manera trimestral, sobre la base de esos estados financieros trimestrales. Esto no es una práctica muy corriente en las empresas, salvo en las que cotizan en la Bolsa de Valores.

Finalmente, la exclusión de los gastos de administración y de ventas a la participación de los trabajadores se ha llevado a cabo vía reglamento. Esto es ilegal, no está contemplado en la ley. La razón por la cual se excluye es para evitar que la utilidad operativa disminuya. Aquí debemos distinguir entre trabajadores de planta y trabajadores administrativos. Un trabajador de planta percibe un sueldo y su participación en utilidades, los cuales forman parte del costo de producción del mineral. Para saber cuánto ha costado ese mineral, tengo que considerar el sueldo del trabajador de planta. Sin embargo, el sueldo y las utilidades que recibe el abogado que está en Lima, haciendo labores administrativas no son parte de la producción de la mina, se trata de un gasto administrativo. Aquel computa para calcular la utilidad de la mina y el último no computa. El Reglamento precisa que las utilidades de los trabajadores administrativos no forman parte de la utilidad operativa, lo que busca simplemente evitar la reducción de la utilidad operativa para poder cobrar más impuesto.

2.2. Como bien sabemos, el 50% de la recaudación del IR que paga una empresa minera constituye el Canon Minero, que será redistribuido a los Gobiernos Locales y Regionales correspondientes a la zona donde se explota el recurso natural. Asimismo, la Ley 29789 establece que el pago del IEM constituye un gasto para efectos del IR, en el ejercicio en que fue pagado. En ese sentido, ¿podría generarse un impacto negativo en la determinación del Canon Minero, toda vez que el IEM como gasto podría ser un monto considerable que se deduciría del Impuesto a la Renta? No lo creo, no va a impactar en el Canon Minero. Sin embargo, lo que sí debe tenerse presente es que tanto el IEM, como el GEM y las Regalías mineras califican como gasto. El Gobierno ha explicado que, como consecuencia de la aplicación de este nuevo



Entrevista a Walker Villanueva Gutierrez

esquema tributario, se recaudaría 2500 millones de dólares al año. Si cada uno de estas obligaciones constituye gasto para efectos del IR, ello significa que cuando se pagan, el Estado recauda tal cantidad, pero esto a su vez constituye gasto para el IR, lo cual resulta en que este se va a disminuir en el 30% de esos 2500 millones. Entonces, en la práctica, el Estado, lo que va a recaudar son 2500 millones, menos el 30% de dicha cantidad. En realidad, se va a recaudar menos de lo previsto por estas nuevas tres obligaciones legales. Sin embargo, no hay que olvidar que este nuevo esquema tributario se va a emplear para ejecutar todas las obras sociales que está planeando el nuevo gobierno. Al final, el impacto social no se va a sentir, pero sí hay que tener claro que al ser este gasto deducible del IR, se va a recaudar menos.

3. Gravamen Especial a la Minería Ley 29790 y Reglamento - DS 173-2011-EF.

3.1. Como bien señala la norma correspondiente, el GEM es un recurso público originario, con lo cual se deja en claro que dicha obligación no constituye un tributo. En esa medida, para su aplicación se requiere la celebración de un convenio entre el Estado y las empresas que tengan vigentes contratos de estabilidad jurídica. ¿Cómo se regula dicho convenio con el Estado? ¿Cabe algún margen de negociación, o es un contrato que instaura una relación jurídica de carácter público?

Exacto, aquí no hay ningún margen de negociación. Este convenio *sui generis* da lugar, en mi opinión, a un convenio necesario por adhesión. Un convenio en el cual todas las condiciones, obligaciones, plazos y formas están regulados en la ley y su respectivo reglamento. El margen de negociación es mínimo, es un convenio cuyas características se reflejan en la ley y luego se recogen en el convenio. Hay una obligación de contratar y el contenido del contrato está establecido por la ley. Entonces desde el punto de vista del Derecho Civil, no hay ni libertad de contratar ni libertad de configuración interna. Entonces de convenio tienen muy poco, excepto, quizás, el consentimiento de adherirse al contrato. Se trata, por lo tanto, de un contrato necesario por adhesión, en el que la libertad de contratación está bastante desfigurada. En virtud de este Convenio se instaura efectivamente una relación jurídica de derecho público entre el Estado y la compañía minera.

No hablamos de un contrato ley, ya que este otorga seguridad jurídica y garantías, lo cual no ocurre con los convenios del GEM. Es un convenio *sui generis* que genera la obligación de pagar el GEM. El Estado conserva todas las potestades para administrar un tributo: la autotutela declarativa, y la ejecutiva. El Estado determina la cuantía y si la compañía no cumple, hay ejecución coactiva. Es una obligación de derecho público que nace de un convenio que plasma las condiciones de la ley. Es una figura muy particular en el Derecho.

3.2. Comparando las tasas marginales aplicables al GEM y al IEM, podemos observar que las primeras son mayores que las segundas. ¿Cuál es la justificación jurídica o económica para tal diferencia?

Es solamente económica, ya que el GEM está diseñado para las compañías que tienen estabilidad, mientras que el IEM y las Regalías Mineras funcionan para las que sí tienen estabilidad; entonces, estas últimas estarán sujetas a una doble carga. Van a estar obligados a pagar tanto el nuevo IEM y el nuevo esquema de Regalías Mineras. El GEM, por lo tanto, tiene una cuantía mayor, ya que las compañías pagarán solo una obligación, mientras que las otras pagarán dos obligaciones.

4. Nuevo Régimen de Regalías Mineras Ley 29788 y Ley que modifica la Ley 28258, Ley de Regalía Minera.

4.1. En referencia al régimen regulado de la Ley de Regalía Minera - Ley 28258 (en adelante, LRM) previamente a las nuevas modificaciones normativas, ¿cuáles son los cambios sustanciales que ha establecido la nueva Ley 29788? ¿Se ha establecido una modalidad más equitativa

Nuevo régimen tributario para el sector minero

para determinar el monto correspondiente a las regalías mineras?

En realidad el cambio sustantivo es que las regalías mineras anteriores se calculaban sobre el valor del concentrado, sobre el valor de venta del mineral extraído, a boca de mina. Ahora es sobre la utilidad operativa. El cambio de base cálculo tiene un impacto económico. El antiguo era un esquema que podría generar algún efecto regresivo, mientras que el nuevo permite que el impuesto se recaude en función a la eficiencia de la compañía. Si eres más eficiente, tienes más utilidad y vas a pagar más regalías. Se podría decir entonces que se está castigando a las empresas más eficientes.

El esquema anterior era regresivo porque se fijaba solo en las ventas. Las empresas que tenían más ventas pero menor utilidad, tenían que pagar más regalías. Con este nuevo sistema se corrige esta situación, pero es altamente cuestionable que la regalía minera se calcule en base a la utilidad operativa.

Un segundo problema es que el antiguo solamente gravaba el valor del mineral extraído de mina. Las compañías mineras integradas, que procesaban y refinaban el mineral y lo convertían en metal, tenían derecho de descontar el costo de tratamiento y refinación del mineral y pagaban solamente el valor del mineral extraído. La nueva regalía minera se calcula comprendiendo la utilidad operativa que comprende el costo del tratamiento y refinación del mineral. Es evidente que alcanzar la utilidad operativa derivada de la refinación y tratamiento del mineral, desfigura totalmente la condición de la regalías como contraprestación por el uso de los recursos naturales.

4.2. El artículo 5 de la Ley 29788 establece que las regalías mineras constituyen gastos, y no costos, como antes estaban reguladas en la Ley 28258. En relación a ello, ¿qué problemas jurídicos se suscitaban cuando la regalía era considerada como costo y cuáles serán los efectos de esta modificación en la determinación del IR de las empresas mineras?

En realidad, aquí había un problema contable y tributario bastante grave, porque el "costo", desde el punto de vista tributario y contable, tiene la misma acepción, es todo ingreso en que se incurre para poner en condiciones de venta el

mineral. Ocurre que el esquema antiguo de las regalías mineras decía que estas se calculan o se pagan dentro de los 12 días del mes siguiente de vendido el mineral. Si yo vendía 100 toneladas en el mes de octubre, yo tenía que pagar mis regalías mineras en diciembre del 2011. Si las regalías mineras se pagan sobre las ventas ya realizadas, el pago posterior no puede ser costo; puesto que, en este caso, es un egreso incurrido después de vendido. Por lo tanto, debería ser gasto.

El problema era que la Ley decía que era costo. Se les explicaba a los fiscalizadores de SUNAT que eso conceptualmente era un absurdo, puesto que el mineral ya se había vendido. Sin embargo, se llegó al absurdo de sostener que la regalía minera pagada al mes siguiente de haberse vendido el mineral, se consideraba como costo del lote del siguiente mes, si yo extraigo el mineral en octubre y pagaba por esas 100 toneladas en diciembre, la regalía pagada en diciembre debería ser costo de las unidades producidas y vendidas en diciembre, que son otras unidades que no tienen nada que ver con las 100 toneladas que vendí en octubre. En diciembre tal vez mi extracción y venta es de 150 ó 80 toneladas.

En conclusión, la regulación antigua era muy arbitraria, por lo tanto, me parece correcto que esto sea considerado como un gasto.

5. Situación actual

5.1. Considerando que las normas mencionadas han establecido un tratamiento especial para la determinación y el pago de los gravámenes correspondientes a los meses de Octubre, Noviembre y Diciembre del año 2011 y en particular, respecto a los denominados "anticipos mensuales", ¿qué problemas se han suscitado en la determinación de dichos anticipos? ¿Qué tan efectivo ha sido regular esta modalidad de pago de



Entrevista a Walker Villanueva Gutierrez

los gravámenes para los periodos fiscales mencionados?

Sí, ha habido dificultades. Una de las que quisiera comentar es el planteamiento de la norma por el que los pagos de octubre, noviembre y diciembre son pagos anticipados, a la vez que indica que constituyen gastos deducibles del impuesto a la renta en el ejercicio en que estos se pagan. Estos se han cancelado en dichos meses, pero se han como un pago *a cuenta*. Y los pagos a cuenta son créditos contra las obligaciones definitivas. El pago anticipado no puede ser gasto, ya que es un crédito, entonces la discusión, dependiendo de la posición que se tome, es en qué momento se imputa el pago

anticipado contra el impuesto o la obligación correspondiente. Ello se realiza contra el impuesto que nace al trimestre, ya que estas obligaciones nacen al 31 de diciembre. Entiendo que estos anticipos se pueden imputar en ese momento contra esa obligación y convertirse ya en parte del impuesto o de la obligación correspondiente. Por lo tanto, entiendo que pueden deducirse como gasto para efectos del impuesto a la renta.

La segunda dificultad es básicamente el cálculo. El día de hoy tenemos el IR que se calcula sobre renta neta que tiene como base las normas tributarias. Una segunda utilidad es la netamente financiera, que se calcula sobre normas contables y una tercera es la utilidad operativa calculada para el propósito de estos gravámenes. Aquí las compañías mineras han tenido que hacer tres cálculos: IR, utilidad financiera y utilidad operativa. Es, sin lugar, a duda mucho trabajo para las compañías mineras. (14)