

EL FONDO COMPLEMENTARIO DE JUBILACIÓN MINERA, METALÚRGICA Y SIDERÚRGICA, Y SU INEXIGIBILIDAD FRENTE A LOS CONVENIOS DE ESTABILIDAD JURÍDICA



Juan Manuel Salazar Benza*
Renzo Grández Villarreal**

In order to attract necessary investment for the development of our country, the Peruvian State signed agreements of legal stability with various mining companies, for the purpose of not altering the legal regime of the income tax for a certain period. However, is there an exception? Which are the scopes of these agreements?

Guided by the principles and basic concepts of Tax Law, the authors will study the nature of the Fondo Complementario de Jubilación Minera, Metalúrgica y Siderúrgica, determining if it leads to an infringement of legal stability agreements signed by the Peruvian State.

KEY WORDS: Mining companies, investment, legal stability agreements, contributions, Income Tax.

Con el propósito de atraer inversiones necesarias para el desarrollo de nuestro país, el Estado peruano suscribió convenios de estabilidad jurídica con diversas empresas mineras, a efectos de no alterar el régimen jurídico del Impuesto a la Renta por un plazo determinado. Sin embargo, ¿tendrá ello alguna excepción? ¿Cuáles son los alcances de dichos convenios?

A la luz de los principios y conceptos básicos del Derecho Tributario, los autores estudiarán la naturaleza del Fondo Complementario de Jubilación Minera, Metalúrgica y Siderúrgica, determinando si ello conlleva a una vulneración a los convenios de estabilidad jurídica suscritos por el Estado peruano.

PALABRAS CLAVE: Empresas mineras, inversión, convenios de estabilidad jurídica, tributos, Impuesto a la Renta.

* Abogado. Magíster en Administración de Negocios por la Universidad del Pacífico y Esade Business School. Ex gerente *senior* de la División de Consultoría Tributaria de Pricewaterhouse Coopers (PwC) Perú. Miembro del Instituto Peruano de Derecho Tributario. Socio de Payet, Rey, Cauvi, Pérez, Mur.

** Bachiller en Derecho. Asistente del Área Tributaria de Payet, Rey, Cauvi, Pérez, Mur.

I. INTRODUCCIÓN

Entre los diversos factores que toman en consideración las empresas mineras al momento de decidirse por invertir en un país, al margen de la viabilidad técnica del proyecto, uno de los más importantes es la estabilidad institucional del lugar donde pretenden efectuar la inversión. Esta estabilidad institucional comprende el marco político, social, económico y jurídico.

En este escenario, países como el nuestro —que no han tenido, históricamente, un “comportamiento” ejemplar de estabilidad institucional— a menudo se ven obligados a recurrir a mecanismos “artificiales” de generación de estabilidad, con el fin de crear un ambiente atractivo para las inversiones. En ese sentido, desde la década pasada, los Convenios de Estabilidad Jurídica han constituido uno de los pilares del esquema de fomento a la inversión en nuestro país, precisamente, porque garantiza cierto nivel de estabilidad a mediano o largo plazo. Estados con regímenes económicos, políticos y jurídicos estables no requieren de dichos convenios para incentivar la inversión de capitales internos y externos.

En el caso peruano, los Convenios de Estabilidad Jurídica obligan al Estado a mantener la inalterabilidad del régimen impositivo del Impuesto a la Renta, por un plazo de diez años, o el plazo de la concesión en casos de contratos sectoriales. Ello teniendo en cuenta que el objeto de estos contratos no es obtener ingresos fiscales, sino, más bien, proporcionar una garantía artificial de estabilidad de la institucionalidad del país, a fin de percibir mayores flujos de inversión.

Ahora bien, pese a que las garantías que estos convenios brindan están ligadas de manera directa al desarrollo económico del país, existe una natural predisposición del Estado a fomentar normas orientadas a incrementar la presión tributaria. Sin embargo, y desafortunadamente, en algunas ocasiones ésta es ejercida coincidentemente sobre aquellos contribuyentes que optaron por celebrar convenios de estabilidad jurídica; lo que se traduce en diversas iniciativas orientadas a “cambiar las reglas de juego”, que a la larga generan incertidumbre jurídica y desincentivan las inversiones en el país.

Es innegable que la responsabilidad social que tienen las empresas mineras, así como el principio de solidaridad inherente a su capacidad contributiva, pueden llegar a legitimar su participación económica en programas destinados a implementar un adecuado sistema de seguridad social para sus trabajadores. No obstante ello, creemos que esta iniciativa no puede ser materializada desconociendo los alcances de los convenios de estabilidad jurídica.

Teniendo en cuenta lo anterior, el presente artículo tiene por objeto analizar si las empresas que hayan firmado convenios de estabilidad jurídica, en su condición de receptoras de la inversión, se encuentran obligadas a pagar el aporte al Fondo Complementario de Jubilación Minera, Metalúrgica y Siderúrgica creado por la Ley 29741 y, de ser el caso, las medidas a las que pueden acceder a efectos de buscar la tutela de sus derechos adquiridos en virtud del convenio suscrito con el Estado.

II. ANTECEDENTES

Mediante la Ley 29741, publicada el 9 de julio de 2011, se creó el Fondo Complementario de Jubilación Minera, Metalúrgica y Siderúrgica [en adelante, Fondo Complementario]. Dicha Ley señala que el Fondo Complementario se constituye con dos aportes: (i) Uno realizado por las empresas mineras, metalúrgicas y siderúrgicas, equivalente al 0.5% de su renta neta anual antes de impuestos; y (ii) otro aporte efectuado por los trabajadores de dichas empresas, equivalente al 0.5% de su remuneración bruta mensual, monto que será retenido por las empresas mineras.

Así, el Fondo Complementario constituye un fondo de seguridad social para los trabajadores de las empresas mineras, el cual es intangible, y sus recursos se aplican única y exclusivamente para financiar el beneficio complementario adicional a la pensión de los trabajadores que se jubilen o se hayan jubilado bajo el régimen de la Ley 25009 y de la Ley 27252.

Asimismo, la Ley señala que el Fondo Complementario será destinado a cubrir la diferencia que resulte entre el monto pensionario obtenido por el trabajador¹ y el monto obtenido según el promedio de las remuneraciones percibidas por el trabajador en los doce me-

¹ Según el artículo 3 de la Ley 29741, el monto pensionario será obtenido aplicando las normas pertinentes de los sistemas previsionales.

ses anteriores a la fecha de cese. Aquella cifra, en ningún caso, podrá ser mayor a una Unidad Impositiva Tributaria [en adelante, UIT], incluida la pensión de jubilación que perciba el beneficiario.

Por otro lado, a través del Decreto Supremo 006-2012-TR, publicado el 11 de mayo de 2012, se reglamentó la Ley que creó el Fondo Complementario, estableciéndose en dicha oportunidad el sistema de administración de dicho fondo²:

- La Superintendencia Nacional de Administración Tributaria [en adelante, Sunat] administrará los aportes de las empresas mineras y de los trabajadores, los cuales serán transferidos al Fondo Consolidado de Reservas Previsionales para integrar el Fondo Complementario.
- Los recursos del Fondo Complementario serán administrados por el Fondo Consolidado de Reservas Previsionales.
- La Oficina de Normalización Previsional [en adelante, ONP] se encargará de la administración del beneficio complementario.

En atención a ello, a partir del ejercicio fiscal 2012, las empresas mineras se encuentran obligadas a efectuar el pago del aporte que les corresponde al Fondo Complementario, el mismo que, según la Ley, se calcula sobre la base de la renta neta anual de dichas empresas mineras. Tal pago debe ser pagado dentro de los doce primeros días del mes siguiente a aquel en que se presentó la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta.

Al respecto, por Resolución de Superintendencia 047-2013-SUNAT, la Administración Tributaria dispuso que para efectos del cálculo del aporte al FCJMMS, debe aplicarse la tasa del 0,5% sobre el monto consignado en la casilla 110 de Renta Neta Imponible del Programa de Declaración Telemática

682. Es decir, el mismo sistema de determinación del Impuesto a la Renta de tercera categoría.

Ahora bien, resulta claro que la exigibilidad de la obligación que se ha impuesto a las empresas mineras de retener el aporte que sus trabajadores realizaran al Fondo Complementario no puede ser analizada dentro del marco de los convenios de estabilidad jurídica celebrados con el Estado, pues estamos frente a una obligación que escapa de su esfera de derechos, así como de las obligaciones que asumió el Estado frente a ellas.

Sin perjuicio de ello, entendemos que la Administración Tributaria ha calificado a los aportes de los trabajadores como tributos³, por lo que, en atención a lo dispuesto por la Norma II del Título Preliminar del Código Tributario, la exigencia de este aporte debe de estar en sintonía con los principios constitucionales del Derecho Tributario.

III. NATURALEZA DE LOS APORTES DE LAS EMPRESAS MINERAS AL FCJMMS

Sobre el particular, ni la Ley ni el Reglamento establecen de manera expresa la naturaleza jurídica de los desembolsos que corresponde efectuar a las empresas mineras para efectos de constituir el Fondo Complementario, señalando simplemente que se trata de aportes. Como consecuencia de ello, es relevante poder determinar cuál es su verdadera naturaleza, dado que, dependiendo de la respuesta a esta interrogante, el tratamiento tributario aplicable a dichos aportes puede variar significativamente.

Previo a nuestro análisis sobre la naturaleza tributaria de los referidos aportes, es fundamental señalar que el *nomen iuris* de las instituciones definidas por el legislador, de ninguna manera puede negar la verdadera naturaleza de las instituciones jurídicas. Así, Cesar García Novoa enseña que “una categoría tributaria es lo que según se desprenda de su régimen ju-

² Cabe señalar que el esquema de administración del Fondo Complementario de Jubilación Minera, Metalúrgica y Siderúrgica, contenido en el Reglamento, es idéntico al que fuese establecido por el Decreto de Urgencia 009-2012, publicado el 23 de febrero de 2012, cuya exposición de motivos señaló que dado que dicho fondo está constituido por aportes de naturaleza no pensionaria. La Oficina de Normalización Previsional y el Fondo Consolidado de Reservas Previsionales no podrían participar de su esquema de administración, resultando necesario que ello sea establecido de manera excepcional vía decreto de urgencia.

³ En efecto, a través del Informe 089-2012-SUNAT, la Administración Tributaria reconoció la naturaleza tributaria de los aportes de los trabajadores.

rídico material, independientemente de cómo la denomine el legislador”⁴.

Es así pues que, en la actualidad, la doctrina es unánime al señalar que no existen más categorías tributarias que tasas, contribuciones e impuestos, las mismas que responden a la naturaleza del monto económico solicitado por el Estado. En tal sentido Queralt y Lozano señalan que “[L]os tributos cualquiera que sea su denominación deben reconducirse a una de estas tres categorías. Lo que, a su vez, debe convertirse en un acicate para que el propio legislador sea consecuente consigo mismo y acabe con el empleo de términos –cánones, exacciones, derechos, etcétera– que, dispersos por la normativa tributaria, especialmente en el ámbito tributario local, han venido proliferando, induciendo a equívocos acerca de la aplicación o no del régimen tributario”⁵.

Lo antes expuesto nos lleva a entender que, efectivamente, no hay más tributos que los que son calificables, en atención a su naturaleza, como tasas, contribuciones o impuestos. Cualquier figura tributaria debería ser coherentemente subsumida dentro de una de estas tres especies; de lo contrario, se producen conflictos en torno a la aplicación de tributos disfrazados de contraprestaciones administrativas que transgreden la aplicación de los principios constitucionales en materia tributaria.

En efecto, resulta irrelevante que el legislador haya empleado el término “aporte” para referirse a la obligación de las empresas mineras de pagar el 0.5% de su renta neta, pues basta que el aporte presente características inherentes a un tributo, para que sea encausado en una de sus tres manifestaciones, conforme desarrollaremos más adelante.

Ahora bien, a efectos de definir qué se entiende por tributo, el Tribunal Fiscal ha señalado, en su resolución 9715-4-2008, que:

“El código Tributario no establece una definición general de tributo, sino que solo define sus clases (impuesto, contribución y tasa). Es por ello que resulta conveniente acudir a la

definición de la doctrina, según el cual, **el tributo es una obligación jurídica pecuniaria ex lege, que no constituye sanción por un acto ilícito, cuyo sujeto activo es en principio una persona pública, y cuyo sujeto pasivo es alguien puesto en esa situación por voluntad de la ley. Asimismo, se le define como “una prestación pecuniaria de carácter coactivo impuesta por el Estado u otro ente público con el objeto de financiar gastos públicos”** [El énfasis es nuestro].

En esa misma línea de ideas, el mismo tribunal, en su resolución 16876-9-2011, que constituye precedente de observancia obligatoria, señaló que:

“El Código Tributario no ha establecido un concepto general de tributo por lo que en diversas ocasiones se ha acudido a definiciones doctrinarias. Así por ejemplo, en las Resoluciones del Tribunal Fiscal 9715-4-2008 y 416-1-2009, de observancia obligatoria, se consideró que el tributo es una obligación jurídica pecuniaria *ex lege* que no constituye sanción por acto ilícito, cuyo sujeto activo es en principio una persona pública y cuyo sujeto pasivo es alguien puesto en esa situación por voluntad de la Ley”.

En este contexto, Catalina García Vizcaino, señala que “el tributo es toda prestación obligatoria, en dinero o en especie, que el Estado exige, en ejercicio de su poder de imperio, en virtud de ley. Nota característica el tributo es su obligatoriedad, fundamentada en la coactividad del Estado [...] A la obligatoriedad está vinculado el ejercicio del poder de imperio estatal, de modo que se prescinde de la voluntad del obligado ínsita en los negocios jurídicos, recurriendo a la “unilateralidad” estatal en lo atinente a la génesis de la obligación”⁶.

Del mismo modo, Luis Cazorla Prieto afirma que “constituye el tributo un ingreso de Derecho Público de un ente público que, admitiendo diversas variedades y destinado a nutrir el gasto público en general, consiste en una prestación patrimonial dineraria legalmente establecida con arreglo a la capacidad económica

⁴ GARCÍA NOVOA, César. “El Concepto de Tributo”. Lima: Tax Editors. 2009. p. 307.

⁵ QUERALT Juan Martín y Carmelo LOZANO SERRANO. “Curso de Derecho Financiero y Tributario”. Madrid: Tecnos. 2008. p. 85.

⁶ GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina. “Derecho Tributario: Consideraciones económicas y jurídicas, análisis de la legislación, doctrina y jurisprudencia”. Buenos Aires: Depalma. 1999. p. 42.

del llamado a satisfacerla, que como tal se articula en su vertiente más sustancial a través de un derecho de crédito del ente público y de una obligación del sujeto pasivo”⁷.

Tal como se podrá observar, el aporte al Fondo Complementario realizado por las empresas mineras contiene las características generales de los tributos, según la reconocida doctrina citada. En efecto, la obligación jurídica del pago del aporte: (i) Nace de una norma legal (Ley 29741); (ii) no tiene carácter punitivo o de sanción; (iii) el sujeto activo es el Estado Nacional, teniendo como administrador a la ONP; y, (iv) el sujeto pasivo comprende a las empresas mineras obligadas por Ley a realizar el aporte.

Así pues, entendemos que, tal como ha sido concebido el aporte al Fondo Complementario a cargo de las empresas mineras, no existe una contraprestación directa a favor de ellas por lo que, según enseña Rodolfo Spisso, nos encontraríamos frente a un impuesto: “Impuesto es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente”⁸.

En esa línea de ideas, Héctor Villegas señala que “el impuesto no tiene más fundamento jurídico justificante que la sujeción a la potestad tributaria del Estado. En virtud de ella, este exige coactivamente a los ciudadanos su contribución para cumplir sus fines”⁹. En efecto, una de las características esenciales de un impuesto es que no origina una contraprestación concreta del Estado a favor de los sujetos pasivos, situación que se puede apreciar claramente en el caso del aporte de las Empresas Mineras al Fondo Complementario.

En ese sentido, Bravo Cucci, al analizar las aportaciones de los empleadores a Essalud, concluye que dichos aportes constituyen impuestos, debido a que no existe vinculación directa o indirecta entre el aspecto material de la hipótesis de incidencia con alguna acti-

vidad estatal. “En efecto, el contribuyente de este tributo es el empleador no existiendo relación alguna, sea directa o indirecta, entre el aspecto material de tal tributo (tener remuneraciones devengadas a favor de sus trabajadores) y cierta actividad estatal a favor del sujeto pasivo”¹⁰.

Al respecto, Ramón Valdés Costa señala que el presupuesto de hecho de todo impuesto está relacionado exclusivamente con el sujeto pasivo de la obligación tributaria. Así, señala que “la ley toma en consideración alguna circunstancia de hecho relativa a éste, con prescindencia de toda actividad estatal correlativa; **se adeuda el impuesto porque el contribuyente posee un bien, obtiene una renta, realiza un consumo**”¹¹ [El énfasis es nuestro].

En efecto, los impuestos en general, a diferencia de los tributos denominados contribuciones y tasas, recaen sobre la capacidad contributiva de los contribuyentes, la cual puede reflejarse en renta, consumo y patrimonio. Así las cosas, teniendo en cuenta que el aporte al Fondo Complementario tiene como base imponible la renta neta anual de las empresas mineras, la cual es determinada una vez transcurrido el ejercicio gravable, podemos entender que estamos ante un impuesto que grava la renta como manifestación de capacidad contributiva.

Por consiguiente, resulta claro que el aporte constituye un impuesto que grava la renta de las empresas mineras; decir lo contrario, sería desconocer el simple hecho de que a mayor cantidad de renta neta imponible, mayor será su nivel de aporte al Fondo Complementario. Sin duda, dicha progresividad constituye uno de los pilares de los impuestos destinados a gravar las rentas como manifestación de capacidad contributiva.

Ahora bien, la renta entendida como un beneficio o utilidad, al igual que el consumo y el patrimonio, es un hecho revelador de capacidad contributiva; por lo tanto, sujetos a la potestad

⁷ CAZORLA PRIETO, Luis María. “Derecho Financiero y Tributario, Parte General”. Madrid: Aranzadi Editorial. 2008. p. 286.

⁸ SPISSO, Rodolfo. “Derecho Constitucional Tributario”. Buenos Aires: LexisNexis. p. 40.

⁹ VILLEGAS, Héctor. “Curso de finanzas, Derecho Financiero y Tributario”. Octava edición. Buenos Aires: Editorial Astrea. 2003. p. 159.

¹⁰ BRAVO CUCCI, Jorge. “Fundamentos de Derecho Tributario”. Lima: Jurista Editores. 2010. p. 104.

¹¹ VALDÉS COSTA, Ramón. “Curso de Derecho Tributario”. Tercera edición. Bogotá: Temis. 2001. p. 114.

tributaria del Estado. Sin embargo el método mixto para conceptuar las rentas empresariales que ha asumido la Ley del Impuesto a la Renta genera dificultades, para definir un concepto de renta neta.

En efecto, la Ley del Impuesto a la Renta alberga dos teorías financieras que sustentan y definen el concepto de renta así. Por un lado, la teoría de la renta producto considera como renta gravable a todo ingreso percibido en forma periódica, siempre que provenga de la explotación de fuentes permanentes, tales como: Capital, trabajo o aplicación conjunta de capital y trabajo¹². Mientras que, por otro lado, la teoría del consumo más incremento patrimonial considera como renta a cualquier variación patrimonial que experimente un sujeto en un determinado ejercicio, considerándose inclusive como renta a los consumos de bienes adquiridos y/o producidos por el sujeto en un ejercicio gravable.

Ahora bien, pese a que nuestro sistema tributario recoge dichas teorías –de manera íntegra, con respecto a la teoría de la renta producto, y parcial con respecto a la teoría del incremento patrimonial más consumo–, éstas no abarcan todos los escenarios en los cuales impacta el Impuesto a la Renta, ya sea a través de ficciones o “rentas imputadas”¹³. La facultad potestativa del legislador es un elemento a tener en cuenta al momento de definir el concepto de renta.

Como bien señala Cecilia Delgado Ratto, “el legislador, en su configuración positiva del hecho imponible, goza de libertad para la delimitación y definición del mismo, no estando condicionado por conceptos pre jurídicos o extraídos de la ciencia de la hacienda o la economía”¹⁴.

Cabe señalar que la Exposición de Motivos del Reglamento sí reconoce la naturaleza tributaria

de los aportes al Fondo Complementario que corresponde efectuar a las empresas mineras:

“En cuanto al aporte de la empresa, equivalente al 0.5% de la renta neta anual antes de impuestos, debe indicarse que teniendo en cuenta que de acuerdo a la Ley 29741, los recursos obtenidos por los aportes, están destinados a financiar el Beneficio Complementario a favor de los trabajadores mineros, metalúrgicos y siderúrgicos y su pago no origina una contraprestación directa a favor del contribuyente por parte del Estado, **de lo que se concluye que califica como un impuesto**”. [El énfasis es nuestro].

Como puede apreciarse, en el caso del aporte equivalente al 0.5% de la renta neta anual antes de impuestos que corresponde efectuar a las empresas mineras, la Exposición de Motivos es concluyente en el sentido de calificarla como un impuesto, en tanto que su pago no origina una contraprestación directa a favor de los contribuyentes –las empresas mineras–, sino que está destinado a financiar el Fondo Complementario.

Lo señalado en la Exposición de Motivos del Reglamento ha sido ratificado a través del Informe 089-2012-SUNAT por la propia Administración Tributaria. Se señala que los aportes a dicho fondo que deben efectuar las empresas mineras constituyen un tributo, toda vez que dichos aportes son prestaciones pecuniarias de carácter coactivo, fijadas por Ley a favor del Estado, y de cargo de las empresas mineras y de sus trabajadores.

Por lo demás, mediante Informe 024-2013-SUNAT/ 4B0000, emitido el 27 de febrero de 2013 en respuesta a una consulta formulada por la Sociedad Nacional de Minería y Petróleo, la Administración Tributaria ha ratificado la posición adoptada en el Informe 089-2012-SUNAT.

¹² Sobre esta teoría, García Mullin señala que, para que exista renta, es necesaria la periodicidad de beneficio y el mantenimiento de la fuente productora: “Sólo son categorizables como rentas los enriquecimientos que llenen estos requisitos: (i) Sean un producto; (ii) provengan de una fuente durable; (iii) sean periódicos; y, (iv) la fuente haya sido puesta en explotación”. Visto en: VILLEGAS, Héctor. Op. cit. p. 159.

¹³ Cecilia Delgado Ratto señala que las rentas imputadas como rentas de goce o disfrute, son reconocidas por la teoría económica, corresponden a la teoría del incremento patrimonial más consumo y, asimismo, están recogidas por nuestra ley. Sin embargo, en virtud de la libertad de configuración normativa, algunas rentas imputadas se pueden llegar a apartar de dichas teorías.

Ver: DELGADO RATTO, Cecilia. “Aproximaciones al régimen de las rentas imputadas en la Ley del Impuesto a la Renta: Límites y perspectivas”. En: VIII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario. Lima: Instituto Peruano de Derecho Tributario. IPDT. 2004. p. 25.

¹⁴ *Ibid.* pp. 25-26.

Así, confirma que efectivamente los aportes que corresponde efectuar, tanto a las empresas mineras como a sus trabajadores, tienen a naturaleza de tributos, y que en el caso del aporte pagadero por las empresas mineras, este constituye un impuesto.

IV. SOBRE EL ALCANCE DE LOS CONVENIOS DE ESTABILIDAD JURÍDICA

A. Marco Normativo

Los convenios de estabilidad jurídica son contratos-ley que el Estado peruano suscribe con privados en el marco de la promoción de la inversión privada. Tienen como propósito fundamental otorgar a los inversionistas nacionales y extranjeros que los suscriben ciertas garantías específicamente establecidas en las normas que los regulan y que son incorporadas en los mismos.

En ese sentido, los convenios de estabilidad jurídica fueron implementados en nuestro país como un mecanismo para atraer a los inversionistas privados, otorgándoles contractualmente la seguridad de que, durante un tiempo determinado, la modificación o implementación de normas relacionadas a materias que han sido estabilizadas –como puede ser el sistema impositivo del Impuesto a la Renta– no serán aplicables a las inversiones, en virtud de las garantías otorgadas en dichos convenios.

De esa forma, los convenios de estabilidad jurídica tienen como propósito permitir que, durante un tiempo determinado, el marco legal establecido en los mismos, mantenga plena eficacia respecto de las inversiones amparadas por los mismos. Ello aún cuando dicho marco legal sea posteriormente sustituido o modificado, permitiendo así su aplicación ultractiva respecto de dichas inversiones exclusivamente.

En tal sentido, por la vía contractual, el Estado asume frente al inversionista y/o la empresa receptora firmante del convenio la obligación de reconocer, por un plazo determinado y exclusivamente en relación con la inversión referida en el mismo, la plena eficacia del marco legal comprendido en el convenio según se encontraba vigente al momento de su celebración.

De esta forma, los convenios de estabilidad jurídica están dirigidos a garantizar el marco legal aplicable a una inversión, sin comprometer la potestad del Estado de modificar, con efectos inmediatos y con carácter general, el marco legislativo vigente. Al respecto Julio Fernández Cartagena señala que “los convenios de estabilidad jurídica, a diferencia de otras técnicas de fomento, no tienen como finalidad conceder ningún tipo de exoneración o ventaja al inversionista [...] el convenio de estabilidad se limita únicamente a otorgar la estabilidad jurídica necesaria para brindar seguridad al que invierte en el país”¹⁵.

Ahora bien, la celebración de convenios de estabilidad jurídica por parte del Estado peruano se encuentra reconocida constitucionalmente en el segundo párrafo del artículo 62 de la Constitución de 1993, que establece lo siguiente:

Artículo 62.- “[...] Mediante contratos-ley, el Estado puede establecer garantías y otorgar seguridades. No pueden ser modificados legislativamente, sin perjuicio de la protección a que se refiere el párrafo precedente”.

De igual manera, el carácter contractual de los convenios de estabilidad celebrados por el Estado peruano se encuentra recogido de manera general por el artículo 1357 del Código Civil, que establece expresamente lo siguiente.

Artículo 1357.- “Por ley, sustentada en razones de interés social, nacional o público, pueden establecerse garantías y seguridades otorgadas por el Estado mediante contrato”.

En adición a las normas generales antes indicadas, el Estado –a través de los Decretos Legislativos 662 y 757– estableció el régimen de estabilidad jurídica aplicable de manera general a los inversionistas privados y autorizó al Estado a suscribir los convenios de estabilidad jurídica que se celebren al amparo de dicho régimen. Este régimen prevé dos tipos de convenios de estabilidad: Uno aplicable a los inversionistas y otro aplicable a las empresas receptoras de la inversión.

Así, el Estado puede celebrar convenios con inversionistas extranjeros y con las empresas

¹⁵ FERNÁNDEZ CARTAGENA, Julio. “La Interpretación de los Convenios de Estabilidad Jurídica”. En: Análisis Tributario 186. 2003. p. 30.

receptoras de dicha inversión. Al respecto, María del Carmen Vega señala que “el régimen de estabilidad jurídica, materializado a través de la celebración de convenios, comprende: (i) El régimen tributario referido al Impuesto a la Renta, para inversionistas y empresas; (ii) los regímenes cambiarios, de libre disponibilidad de divisas y libre remesa de capitales y utilidades, sólo para inversionistas; y, (iii) el régimen de contratación de trabajadores, sólo para empresas, entre otros, durante un plazo de diez años”¹⁶.

De conformidad con lo establecido en el artículo 39 del Decreto Legislativo 757, la calidad de contrato con fuerza de ley que ostentan los convenios de estabilidad jurídica implica que estos no puedan ser modificados o dejados sin efecto unilateralmente por el Estado, de manera que solo podrán ser modificados o dejados sin efecto por acuerdo entre las partes.

Este mismo artículo señala que los convenios de estabilidad celebrados al amparo Decreto Legislativo 757, tienen carácter civil y no administrativo, por lo que debe entenderse que su interpretación y ejecución estará sujeta a las disposiciones del Derecho Civil¹⁷. Finalmente, en virtud de lo dispuesto por el artículo 62 de la Constitución Política del Perú, estos convenios no pueden ser modificados por una ley posterior, de forma que su texto y cláusulas adquieren el carácter de intangibles por parte de actos legislativos posteriores del Estado¹⁸.

El régimen de estabilidad jurídica establecido por los Decretos Legislativos 662 y 757 no es el único que existe, habiendo el Estado creado regímenes de estabilidad jurídica adicionales y paralelos, aplicables a inversionistas que reúnen ciertas características particulares, o que pertenecen a un determinado sector económico. En efecto, la Ley General de Minería

contiene un régimen de estabilidad jurídica especial, destinado a promover las inversiones en el sector minero, el cual le otorga a los titulares de la actividad minera estabilidad en materia tributaria, cambiaria y administrativa siempre que, entre otros requisitos legales, cumplan con suscribir un contrato de estabilidad al amparo de los artículos 78 y 82 de la Ley General de Minería¹⁹.

Ahora bien, el artículo 40 del Decreto Legislativo 757 dispone que los convenios de estabilidad jurídica puedan garantizar la estabilidad del régimen tributario aplicable a las empresas receptoras de la inversión, en cuanto a los impuestos **cuya materia imponible esté constituida por la renta de las empresas**. No obstante ello, la Ley 27342, Ley que Regula los Convenios de Estabilidad Jurídica, precisó los alcances de esta garantía, señalando que los convenios con empresas receptoras que se celebren con el Estado al amparo del Decreto Legislativo 757, estabilizarán únicamente el Impuesto a la Renta que corresponde aplicar, de acuerdo a las normas vigentes al momento de la suscripción del Convenio correspondiente.

En el mismo sentido, el literal b del artículo 23 del mencionado Reglamento de los Regímenes de Garantía a la Inversión Privada, aprobado mediante el Decreto Supremo 162-92-EF, dispuso que la estabilidad del régimen tributario que se le otorga a las empresas receptoras de inversión, recae exclusivamente en lo siguiente:

Artículo 23.- “El régimen de estabilidad tributaria que se otorga a las empresas al amparo de lo dispuesto en el artículo 40 del Decreto Legislativo 757 **implica que, en caso de que el Impuesto a la Renta fuera modificado** durante la vigencia del convenio de estabilidad, di-

¹⁶ VEGA SÁNCHEZ, María del Carmen. “Los Convenios de Estabilidad Jurídica en el Ordenamiento Legal Peruano”. En: Derecho & Sociedad 18. 2002. p. 11.

¹⁷ GUTIÉRREZ CAMACHO, Walter. “Comentario al artículo 62 de la Constitución Política del Perú”. En: GUTIÉRREZ CAMACHO, Walter. “La Constitución Comentada. Análisis artículo por artículo”. Lima: Gaceta Jurídica. 2005. pp. 871-872. En igual sentido: SANTISTEVAN DE NORIEGA, Jorge y Álvaro LOREDO ROMERO. “Arbitraje y Contratos de Concesión: Aplicación del trato justo y equitativo como garantía de las inversiones a la luz de la reciente jurisprudencia de los tribunales CIADI”. En: SOTO COAGUILA, Carlos Alberto. “El arbitraje en el Perú y el Mundo”. Lima: Magna ediciones. 2008. p. 904.

¹⁸ *Ibid.* p. 872.

¹⁹ Cabe señalar que la Administración Tributaria, a través del Informe 35-2013-SUNAT, ha señalado que los titulares de la actividad minera que al 1 de enero de 2012 hayan celebrado convenios de estabilidad jurídica en el marco de la Ley General de Minería, no están obligados a realizar el aporte al Fondo Complementario de Jubilación Minera, Metalúrgica y Siderúrgica, pues dichos convenios disponen de manera expresa que ningún tributo que se cree con posterioridad a la fecha de celebración del convenio les resultara de aplicación.

chas modificaciones no afectarán a las empresas receptoras de la inversión cuya estabilidad tributaria se encuentre amparada en el convenio correspondiente, ya sea que aumenten o disminuyan las alícuotas, o que se modifique la materia imponible ampliándose o reduciéndose, **o por cualquier otra causa de efectos equivalentes**". [El énfasis es nuestro].

Por tanto, a través de las normas que reglamentaron los alcances de la estabilidad del régimen tributario conferida por los convenios de estabilidad aplicables a las empresas receptoras, se precisó con claridad que dicha estabilidad está únicamente relacionada con el régimen del Impuesto a la Renta vigente al momento de la suscripción del respectivo convenio. En ese sentido, entendemos que los convenios de estabilidad de empresas receptoras no otorgan garantías con respecto a la modificación del régimen correspondiente a impuestos distintos al Impuesto a la Renta, ni frente a la creación de nuevos impuestos que no sea el propio Impuesto a la Renta.

Así, entendemos que dicho convenio únicamente otorga estabilidad frente a cualquier modificación de la normativa que tenga como consecuencia que las reglas aplicables al Impuesto a la Renta varíen. Tal modificación puede darse, sea mediante la modificación de la forma de determinación del Impuesto a la Renta, del aumento o reducción de las alícuotas aplicables, de la modificación de la base imponible, o cualquier otro cambio del régimen del Impuesto a la Renta que tenga efectos equivalentes a los antes mencionados.

Por otro lado, en atención a lo dispuesto por el artículo 23 del Reglamento de los Regímenes de Garantía a la Inversión Privada, la protección otorgada por el Convenio de Estabilidad de inversionista incluye cualquier nuevo impuesto que se cree –sin importar su naturaleza– que tenga por efecto disminuir el importe de los dividendos que correspondería recibir a dicho inversionista si es que el nuevo impuesto no hubiese sido creado. Ello sucede como descrito anteriormente, mientras que, en el caso del convenio de estabilidad de empresa receptora, la protección únicamente alcanza a las modificaciones del régimen del Impuesto a la Renta.

Así las cosas, podemos apreciar que el alcance de la estabilidad otorgada por el convenio de estabilidad de empresa receptora es ciertamente más limitado que el conferido por el convenio de estabilidad de inversionista.

Por lo antes señalado, debemos concluir que la estabilidad conferida por el convenio de estabilidad de empresa receptora únicamente podría extenderse al aporte al Fondo Complementario, si es que este fuese considerado una modificación del régimen del Impuesto a la Renta que estaba vigente al momento de la suscripción de dicho convenio de estabilidad.

B. Sobre si puede considerarse que el aporte al Fondo Complementario constituye una modificación del régimen del Impuesto a la Renta aplicable a las Empresas Mineras

Como hemos señalado, el aporte al Fondo Complementario no resultaría aplicable para aquellas empresas que hayan suscrito convenios de estabilidad jurídica de empresa receptora con el Estado peruano, si es que el mencionado aporte constituye en realidad una modificación del régimen del Impuesto a la Renta vigente a la fecha en la que se suscribió dicho convenio. Por ello, corresponde analizar los aspectos esenciales de la hipótesis de incidencia del aporte que deben efectuar las empresas al Fondo Complementario, así como los del Impuesto a la Renta de tercera categoría. Tal situación nos permitiría entender que, en realidad, el aporte al dicho fondo constituye un incremento en la alícuota del Impuesto a la Renta de tercera categoría.

Al respecto, Geraldo Ataliba enseña que la unidad lógica de la hipótesis de incidencia "es una e indivisible. Se trata de un ente lógico-jurídico unitario e inescindible [...]. Así, una y única es la hipótesis de incidencia "vender mercaderías" o "recibir rentas", o "introducir mercaderías en el territorio del país", aunque se refiera a actos complejos o hechos constituidos de elementos heterogéneos y múltiples"²⁰.

En ese sentido, consideramos que la hipótesis de incidencia, entendida como la estructura jurídica de un impuesto, es única e inescindible, por lo que sus aspectos elementales –con-

²⁰ ATALIBA, Geraldo. "Hipótesis de incidencia tributaria". Sao Paulo: Ara Editores. 2009. pp. 79-80.

forme podremos apreciar más adelante— no pueden formar parte de la estructura de otro impuesto. Así, Geraldo Ataliba define a la hipótesis de incidencia como “la descripción legal de un hecho: Es la formulación hipotética, previa y genérica, contenida en la ley, de un hecho. Es el reflejo del hecho y su imagen conceptual; es su diseño”²¹.

En efecto, la hipótesis de incidencia de un impuesto describe los actos abstractos de su contenido. Así una vez que dichos actos se materializan en la realidad, determinarán el nacimiento de una obligación tributaria. La concurrencia en la realidad de la hipótesis de incidencia recibe el nombre de hecho imponible, el cual es definido por Geraldo Ataliba como “un hecho jurígeno (hecho jurídicamente relevante) al que la ley le atribuye la consecuencia de determinar el surgimiento de la obligación tributaria concreta”²².

Con relación al vínculo de dependencia que existe entre ambos conceptos, Luis Alberto Araoz Villena, ha señalado que “la hipótesis de incidencia tributaria, que es la descripción legal de los hechos imposables, tiene aspectos similares a estos, en la medida en que, como se ha indicado anteriormente, el hecho imponible debe quedar perfectamente subsumido o encuadrado en dicha hipótesis. Así, el hecho imponible es concreto y perceptible por los sentidos, como el rostro de una persona, mientras que la hipótesis de incidencia es abstracta y no tangible, como el rostro de esa misma persona reflejado en un espejo”²³.

Se debe tener en cuenta que el hecho imponible debe ser subsumido al ámbito de aplicación de la hipótesis de incidencia, puesto que este último concepto define los alcances jurídicos de un impuesto. Por ello, a continuación haremos un breve repaso de las hipótesis de incidencia del impuesto a la renta de tercera categoría y el aporte al Fondo Complementario, a fin de poder identificar si estamos ante los elementos de una misma obligación jurídica:

1. Aspecto material de la hipótesis de incidencia tributaria del aporte al Fondo Complementario

Sobre este aspecto, Gerardo Ataliba señala: “Es el más importante aspecto, desde el punto de vista funcional y operativo del concepto (de la hipótesis de incidencia) porque, precisamente, revela su esencia, permitiendo su caracterización e individualización, en función de todas las demás hipótesis de incidencia”²⁴.

Desde el plano nacional, Jorge Bravo Cucci, señala que “el aspecto material de un impuesto hace referencia a un comportamiento de las personas sean físicas o jurídicas”²⁵. En ese sentido, el aspecto material de la hipótesis de incidencia tributaria viene determinada por dos elementos: La base imponible y la alícuota, que se aplicará sobre dicha base, con el fin de calcular el tributo a pagar.

En primer lugar, la base imponible será la base sobre la que se determinará en cada obligación tributaria concreta el monto debido por el tributo; es decir la base de cálculo. Al igual que el Impuesto a la Renta de tercera categoría, el aporte al Fondo Complementario que corresponde efectuar a las empresas mineras también grava la renta neta obtenida por las empresas mineras a partir del ejercicio 2012.

En ese sentido, la Resolución de Superintendencia 047-2013-SUNAT, el importe del aporte al Fondo Complementario se calcula sobre la renta neta de las empresas mineras consignada en la casilla 110 “Renta neta Imponible” del PDT 682 (Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta). Asimismo, aquella es la misma renta neta sobre la cual se calcula el Impuesto a la Renta de tercera categoría.

En efecto, la renta neta consignada en la casilla 110 del PDT 682, es el resultado de un proceso que tiene en cuenta el integro de los ingresos generados en un ejercicio fiscal, pasando por una etapa de depuración de elementos negativos como es la deducción de gastos causales.

²¹ Ibid. pp. 84-85.

²² Ibidem.

²³ ARAOZ VILLENA, Luis Alberto. “El hecho imponible y su relación con la cuestión de la ley aplicable en función del tiempo en el caso del Impuesto a la Renta”. En: “Homenaje a Luis Hernández Berenguel”. Lima: IPDT. 2010. p. 41.

²⁴ ATALIBA, Geraldo. Op. cit. p. 137.

²⁵ BRAVO CUCCI, Jorge. Op. cit. p. 172.

En esa línea de ideas, Guillermo Grellaud, enseña que renta neta “es la riqueza real generada después de descontar todas aquellas erogaciones”²⁶. Por tanto, en cuanto a este aspecto, consideramos que existe identidad entre el Impuesto a la Renta de tercera categoría y el aporte al Fondo Complementario de cargo de las empresas mineras.

En segundo lugar, la alícuota es el factor que se aplica sobre la base imponible para determinar el tributo que corresponderá pagar. En ese sentido, es definida por Luis Alberto Araoz Villena como “la parte de la riqueza del contribuyente que, para poder cumplir con sus fines, el Estado toma para sí por establecerlo de esa manera la Ley tributaria. Es la cuota del sujeto pasivo del tributo que le corresponde al Estado”²⁷.

En el caso del Impuesto a la Renta de tercera categoría, la alícuota es equivalente al 30% y se aplica sobre la renta neta consignada en la casilla 110 “Renta neta Imponible” del PDT 682. Por su parte, la alícuota del aporte al Fondo Complementario que corresponde a las empresas mineras es 0.5%. Este se aplica también sobre la renta neta consignada en la casilla 110 “Renta neta Imponible” del PDT 682.

Si bien, evidentemente, no existe identidad entre la alícuota correspondiente al Impuesto a la Renta de tercera categoría y aquella establecida para el aporte al Fondo Complementario, debemos tener en cuenta que si los demás elementos de la hipótesis de incidencia tributaria aplicables al Impuesto a la Renta de tercera categoría y al aporte a dicho fondo coinciden. Entonces, podremos concluir que, en realidad, el aporte al Fondo Complementario constituye un mero incremento de la alícuota del Impuesto a la Renta de tercera categoría, por guardar dicho aporte identidad con el referido impuesto.

Como ya hemos indicado previamente, existe identidad plena entre las bases imponibles del Impuesto a la Renta de tercera categoría y del aporte al Fondo Complementario, correspondiendo ahora determinar si tal identidad se presenta también con respecto a los demás elementos esenciales de la hipótesis de incidencia tributaria que caracterizan a ambos impuestos.

2. Aspecto temporal de la hipótesis de incidencia

Este aspecto está referido al momento exacto en que se configura, o el legislador estima que debe tenerse por configurada, el comportamiento objetivo que da lugar a la configuración del “aspecto material” de la hipótesis de incidencia. Sobre el particular, tanto el Impuesto a la Renta como el aporte al Fondo Complementario que corresponde efectuar a las empresas mineras son impuestos de periodicidad anual, dado que son el resultado de computar los ingresos y gastos tributarios obtenidos entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de cada año.

En efecto, el resultado de computar dichos ingresos y gastos tributarios durante cada período anual determina el importe de la renta neta sobre la cual se aplica tanto el Impuesto a la Renta como el aporte al Fondo Complementario. Por tanto, existe también identidad entre el Impuesto a la Renta de tercera categoría y el aporte a dicho Fondo que corresponde efectuar a las empresas mineras, en cuanto a su aspecto temporal.

3. Aspecto personal de la hipótesis de incidencia tributaria (los sujetos del impuesto)

En toda relación jurídica tributaria existe un vínculo entre el acreedor y el deudor tributario. Por un lado, el acreedor tributario actúa siempre a nombre del Estado, en ejercicio de la potestad tributaria otorgada por las normas constitucionales, mientras que el deudor tributario adquiere tal calidad y por lo tanto queda obligado al pago del impuesto en la medida que realice las actividades enmarcadas legalmente como generadoras de la obligación tributaria. Es decir, su nacimiento está condicionado a la realización del supuesto de hecho establecido por ley. Es fundamental, entonces, estudiar los dos modos en los que se puede presentar un sujeto: Sujeto activo o sujeto pasivo.

Con relación al sujeto activo como acreedor tributario, el artículo 4 del Código Tributario establece que el acreedor tributario es aquel a favor del cual debe realizarse la prestación tributaria²⁸. Asimismo, sólo se consideran dos

²⁶ *Ibíd.* p. 972.

²⁷ ARAOZ VILLENA, Luis Alberto. *Op. cit.* p. 46.

niveles de gobierno como titulares del poder tributario: El gobierno central y los gobiernos locales o municipios. En ese sentido, Miguel Mur enseña que “el sujeto activo es uno solo y siempre es el Estado, pues sólo él, como ente soberano, está investido de la potestad tributaria como atributo de su soberanía”²⁹.

Así, en el caso de los aportes al Fondo Complementario que corresponden efectuar a las empresas mineras y del Impuesto a la Renta de tercera categoría, estamos ante un mismo sujeto activo, encarnado en el gobierno central, por lo que en cuanto a este aspecto también existe identidad entre ambos impuestos.

De igual forma, comparten el mismo administrador tributario pues la Sunat es el administrador de los tributos internos, dentro de los cuales destaca el impuesto a la renta de tercera categoría. Sin embargo, en el caso del aporte al Fondo Complementario, la Sunat tiene un papel de administrador provisional pues transfiere los aportes al Fondo Consolidado de Reservas Previsionales, para luego ser distribuidos por la ONP.

En cuanto a la figura del Sujeto Pasivo del impuesto o de la obligación tributaria, tal es la persona que está obligada legalmente a satisfacer la obligación pecuniaria *ex lege*, en detrimento de su propio patrimonio y en favor del sujeto activo. En efecto, al respecto Miguel Mur comenta que “el concepto de sujeto pasivo alude a la persona que tiene a su cargo el cumplimiento de la obligación tributaria principal”³⁰.

De acuerdo con el artículo 7 del Código Tributario, el sujeto pasivo es la persona obligada al cumplimiento de la prestación tributaria como contribuyente o responsable³¹. Asimismo, el Código Tributario define al contribuyente como aquel que realiza, o respecto del cual se produce el hecho generador de la obligación tributaria. Al respecto, en el caso bajo análisis, las empresas mineras son deudores tributarios tanto del Impuesto a la Renta de tercera categoría como del aporte al Fondo

Complementario, existiendo también identidad en cuanto a este aspecto.

4. Aspecto territorial o espacial

Es el elemento que indica el lugar en el cual el sujeto pasivo realiza el hecho imponible. Es decir, es el lugar donde se lleva a cabo el aspecto material del hecho imponible.

No hay duda de que el aporte al Fondo Complementario y el Impuesto a la Renta de tercera categoría comparten el mismo aspecto territorial, pues ambos responden a la generación de rentas en el territorio nacional. Conforme con lo antes expuesto, podemos apreciar que existe identidad entre todos los elementos esenciales de la hipótesis de incidencia tributaria del Impuesto a la Renta de tercera categoría y del aporte a dicho fondo a cargo de las empresas mineras, con excepción del porcentaje de la tasa de la alícuota aplicable.

Ahora bien, en el entendido que la materia imponible de ambos impuestos constituye la misma renta neta de las empresas mineras, y que los demás elementos de la hipótesis de incidencia coinciden, podemos concluir que, en realidad, el aporte al Fondo Complementario constituye un mero incremento de la alícuota del Impuesto a la Renta de tercera categoría aplicable a las empresas mineras del 30% a 30.5%. Siendo ello así, la creación del aporte al fondo mencionado a cargo de las empresas mineras constituye en realidad una modificación del régimen del Impuesto a la Renta que se encontraba vigente al momento de la suscripción del convenio de estabilidad, y no la creación de un nuevo impuesto.

De esta manera, el aporte al Fondo Complementario se encontraría dentro del ámbito de protección conferido por el convenio de estabilidad de empresa receptora, en tanto que únicamente constituiría un incremento de la alícuota del Impuesto a la Renta de tercera categoría aplicable a las empresas mineras. Por ello, discrepamos con la opinión de la Ad-

²⁸ Artículo 4 [Código Tributario].- “Acreedor tributario es aquel en favor del cual debe realizarse la prestación tributaria. El gobierno central, los gobiernos regionales y los gobiernos locales, son acreedores de la obligación tributaria, así como las entidades de Derecho Público con personería jurídica propia, cuando la ley les asigne esa calidad expresamente”.

²⁹ MUR VALDIVIA, Miguel. Op. cit. p. 518.

³⁰ MUR VALDIVIA, Miguel. Op. cit. p. 519.

³¹ Según el artículo 7 del Código Tributario, el deudor tributario es la persona obligada al cumplimiento de la prestación tributaria como contribuyente o responsable.

ministración Tributaria expresada en Informe 024-2013-SUNAT/4B0000 en el sentido de que el convenio de estabilidad de empresa receptora no es oponible frente al aporte de las empresas mineras al Fondo Complementario, pues consideramos que estamos frente a un impuesto autónomo, independiente y distinto al Impuesto a la Renta.

Como hemos señalado precedentemente, tanto el Impuesto a la Renta de tercera categoría como el aporte al Fondo Complementario a cargo de las empresas mineras guardan identidad plena en cuanto a todos los elementos esenciales de la hipótesis de incidencia tributaria, con excepción de la alícuota, por lo que —en realidad— el aporte al Fondo ya mencionado constituye un incremento de la tasa del Impuesto a la Renta de tercera categoría, y no un nuevo impuesto.

Por tanto, el aporte al Fondo Complementario a cargo de las empresas mineras debe quedar comprendido dentro del ámbito de protección del convenio de estabilidad de empresa receptora, por tratarse de una mera modificación del régimen del Impuesto a la Renta de tercera categoría aplicable a esta.

V. EXIGIBILIDAD DEL CONVENIO DE ESTABILIDAD JURÍDICA

Como ya señalamos, la plena validez y eficacia de los convenios de estabilidad jurídica celebrados por el Estado peruano se encuentran reconocidas constitucionalmente por el artículo 62 de la Constitución y, de manera general, por el artículo 1357 del Código Civil. En efecto, los convenios de estabilidad de empresas receptoras celebradas con el Estado peruano tiene la condición de contratos-ley, por lo que su plena vigencia y eficacia se encuentra reconocida constitucional y legalmente.

En ese sentido, las obligaciones asumidas por el Estado peruano bajo los convenios de estabilidad no pueden ser modificadas o dejadas sin efecto unilateralmente por el Estado, tal como lo reconoce el artículo 39 del Decreto Legislativo 757. Tal norma establece que los convenios de estabilidad tienen la calidad de contratos con fuerza de ley, de manera que no pueden ser modificados o dejados sin efecto unilateralmente por el Estado.

Consecuentemente, en el entendido que el aporte al Fondo Complementario, a cargo de las empresas mineras, constituye un mero incremento de la alícuota del Impuesto a la Renta de tercera categoría aplicable a éstas, el cobro de dicho aporte por parte de la Administración Tributaria importaría un desconocimiento de la estabilidad conferida por el convenio de estabilidad de empresa receptora. Ello pudiendo las empresas receptoras de la inversión exigir al Estado que cumpla con sus obligaciones y, en ese sentido, se abstenga de exigir el pago del aporte al Fondo Complementario.

En ese sentido, el artículo 48 del Decreto Legislativo 757 establece al arbitraje como mecanismo de solución de controversias que pudieran suscitarse con relación a los alcances de la estabilidad jurídica contenida en los convenios. Así la ejecución del contrato sería el tema controvertido y no el cobro del aporte como manifestación del *ius imperium* del Estado. En efecto, el hecho de que la materia controvertida esté relacionada al pago de un impuesto, no puede ser motivo para considerar que estamos frente a una materia no arbitrable, pues el hecho cuestionado no es *ius imperium* del Estado. Sería, más bien, la inejecución de un contrato-ley regido por normas civiles.

Así Julio Fernández Cartagena, al comentar el laudo arbitral del famoso arbitraje llevado a cabo entre el Estado Peruano y Luz del Sur y la Empresa de Distribución Eléctrica de Lima Norte (Edelnor), señaló que: “El laudo emitido en el caso seguido por Edelnor, se dijo que la cuestión esencial sometida a arbitraje estaba referida precisamente a materias de índole civil contractual y, en consecuencia, indiscutiblemente bajo la jurisdicción arbitral atribuida convencionalmente a este Tribunal”³². En efecto, en dicha ocasión se discutió el alcance de la estabilidad tributaria otorgada a las empresas suscriptoras de un convenio de estabilidad jurídica, pues el Estado desconoció su obligación de mantener el régimen del impuesto a la renta estabilizado.

Ahora bien, los inversionistas extranjeros también pueden hacer valer sus derechos a través de un arbitraje internacional, siempre y cuando sea factible acreditar que la vulneración del régimen tributario estabilizado involucre un

³² FERNÁNDEZ CARTAGENA, Julio. Op. cit. p. 33.

incumplimiento de las obligaciones de protección de las inversiones asumidas por el Estado. De ser así, el inversionista podría recurrir a la jurisdicción del Centro Internacional de Arreglo de Diferencias Relativas a Inversiones³³.

En ese sentido, el artículo 25 del Centro Internacional de Arreglo de Diferencias Relativas a Inversiones establece que los requisitos que deben de cumplirse, a fin de que el inversionista de un país miembro de tal, pueda someter a la jurisdicción arbitral del Centro Internacional de Arreglo de Diferencias Relativas a Inversiones una controversia existente con otro Estado miembro del mismo, en relación con una inversión.

Tales requisitos son: (i) Debe existir el consentimiento por escrito entre las partes de someter el conflicto a arbitraje ante el Centro Internacional de Arreglo de Diferencias Relativas a Inversiones; (ii) la disputa debe ser entre un Estado miembro del Centro Internacional de Arreglo de Diferencias Relativas a Inversiones y el nacional de otro Estado miembro del Centro Internacional de Arreglo de Diferencias Relativas a Inversiones; y, (iii) debe tratarse de disputa de naturaleza jurídica que surja directamente de una inversión.

Así las cosas, para que un inversionista extranjero pueda recurrir al Centro Internacional de Arreglo de Diferencias Relativas a Inversiones, es imprescindible el cumplimiento de los requisitos señalados. Teniendo en cuenta lo anterior, las empresas mineras podrían iniciar un arbitraje contra el Estado peruano con el fin de que un Tribunal Arbitral declare que, en efecto, dicho aporte se encuentra estabilizado y que, por lo tanto, no corresponde que su pago se efectúe.

Ahora bien, consideramos que las empresas mineras podrían iniciar el referido arbitraje sea que se hubiesen negado a efectuar el pago del aporte al Fondo Complementario o hubiesen optado por efectuar dicho pago.

En efecto, consideramos que las dichas empresas podrían optar por realizar el aporte al fondo

antes mencionado, sin que ello afecte su derecho a recurrir a un arbitraje contra el Estado peruano con el objeto de que se declare que no se encuentran obligadas a efectuar dicho aporte y se le obligue a restituir lo indebidamente aportado. De resolver el Tribunal Arbitral que el aporte al Fondo Complementario se encuentra comprendido dentro de la estabilidad conferida por el convenio de estabilidad de receptor, dicho aporte constituiría un pago indebido de acuerdo con el artículo 1267 del Código Civil.

En tal supuesto, las empresas mineras podrían exigir a la Administración Tributaria la restitución de lo indebidamente aportado al Fondo Complementario. Al respecto, cabe mencionar el artículo 1273 del Código Civil conforme al cual “se presume *juris tantum* que hubo error en el pago cuando se cumple con una prestación que nunca se debió o que ya estaba pagada”.

VI. CONCLUSIONES

- a. En el entendido que los convenios de estabilidad de empresa receptora únicamente confieren protección frente a cualquier modificación del régimen del Impuesto a la Renta, la única forma en que el aporte no podría ser exigido a las empresas mineras sería que dicho aporte constituya en realidad un incremento de la alícuota del Impuesto a la Renta.
- b. Existe identidad en cuanto a los elementos esenciales de la hipótesis de incidencia tributaria aplicables tanto al Impuesto a la Renta de tercera categoría como al aporte al Fondo Complementario que corresponde efectuar a las empresas mineras.
- c. De acuerdo con las características del aporte al Fondo Complementario a cargo de las empresas mineras, puede concluirse que existe identidad en cuanto a los aspectos materiales, temporales y subjetivos de la hipótesis de incidencia de dicho aporte con los correspondientes al Impuesto a la Renta de tercera

³³ El Centro Internacional de Arreglo de Diferencias Relativas a Inversiones es un tratado multilateral elaborado por los Directores Ejecutivos del Banco Internacional de Reconstrucción y Fomento, y tiene como finalidad facilitar la sumisión de controversias y disputas relativas a las inversiones entre un Estado contratante y los nacionales de otros Estados contratantes a un procedimiento de conciliación o arbitraje de acuerdo a las disposiciones del indicado tratado. Cabe señalar que el tratado entró en vigencia respecto del Estado peruano el 8 de septiembre de 1993.

- categoría, con la única excepción de la alícuota.
- d. Por tanto, existiendo plena identidad entre los elementos esenciales de la hipótesis de incidencia correspondiente al Impuesto a la Renta de tercera categoría y el aporte al Fondo Complementario a cargo de las empresas mineras, este último constituiría en realidad un incremento de la alícuota del Impuesto a la Renta aplicable de 30% al 30.5%.
- e. Ahora bien, considerando lo anterior, las empresas cuyos convenios de estabilidad jurídica se vean vulnerados, podrían iniciar contra el Estado peruano un arbitraje con el propósito de que un Tribunal Arbitral declare que las empresas mineras suscriptoras de los convenios no se encuentran obligadas a realizar el aporte al Fondo Complementario por encontrarse dentro del ámbito de la estabilidad otorgada por su convenio de estabilidad de empresa receptora.