

REGALÍAS MINERAS EN EL PERÚ¹⁷⁾

JUAN JOSÉ MOSTAJO SCHEELJE¹⁸⁾

Abogado por la Pontificia Universidad Católica del Perú.

SUMARIO:

- I. Escenario actual.- II. Naturaleza jurídica de la Regalía Minera.- III. Sujeto pasivo de la obligación.- IV. Hecho generador de la obligación tributaria.- V. Nacimiento de la obligación tributaria y determinación de la misma.- VI. Base de referencia para la aplicación de la Regalía.- VII. Rango de aplicación para el pago de la Regalía Minera.- VIII. Pago y presentación de la declaración jurada mensual.- IX. Recaudación y administración.- X. Empresas con convenios de estabilidad.- XI. Distribución de la Regalía Minera.- XII. Casos no comprendidos en la Ley.- XIII. Inconformidades de la Ley.- XIV. Problemas en la aplicación de normas de Regalías Mineras y de su fiscalización.- XV. Normas constitucionales vulneradas por la Ley de Regalía Minera: 1. El derecho real en el artículo 66 de la Constitución; 2. El derecho a la igualdad; 3. El derecho de propiedad.- XVI. Acciones contra la Ley de Regalía Minera.- XVII. Diferencias entre el Impuesto Específico de la Actividad Minera en Chile y la Regalía Minera en el Perú.- XVIII. Conclusiones.

I. ESCENARIO ACTUAL

Con fecha 24 de junio de 2004, se publicó la Ley 28258 que establece la regalía minera. Mediante Ley 28323, de fecha 10 de agosto de 2004, se modificó el artículo 8 de la Ley de Regalía Minera y se agregó una Tercera Disposición Final.

El Reglamento de la Ley de Regalía Minera fue expedido mediante Decreto Supremo No. 157-2004-EF, publicado con fecha 15 de noviembre de 2004. A su vez, por Decreto Supremo No. 018-2005-EF de fecha 29 de enero de 2005, se modificó el citado Reglamento y se dictaron medidas complementarias para la aplicación del mismo.

Mediante sentencia de fecha 1 de abril de 2005, el Tribunal Constitucional declaró infundada la demanda interpuesta por un grupo de más de 5,000 ciudadanos contra el Estado Peruano, a fin que se declare la inconstitucionalidad de los artículos 1, 2, 3, 4 y 5 de la Ley 28258.

II. NATURALEZA JURÍDICA DE LA REGALÍA MINERA

Los ingresos del Estado se diferencian entre originarios y derivados. Los originarios son aquellos que compensan al Estado por la pérdida paulatina de reservas de recursos naturales por parte de los particulares, mientras que los ingresos derivados se basan en el ejercicio del poder tributario del Estado por el cual se gravan manifestaciones económicas de capacidad contributiva.

El ingreso originario es semejante al generado por una relación contractual. Parte de la base de un recurso originario explotado por el particular y tiene el carácter de contraprestación, siendo el sometimiento al mismo de tipo voluntario a pesar de encontrarse regulado por ley. Un ejemplo en nuestra legislación es el otorgamiento del título de concesión en forma irrevocable a cambio del pago de un derecho de vigencia y el cumplimiento de obligaciones que se encuentran debidamente establecidas en la ley; dicha retribución constituye un ingreso originario del Estado en representación de la Nación como propietaria de los recursos naturales mineros.

¹⁷⁾ Una versión anterior del presente artículo fue presentada por el autor en el evento denominado "International Mining Law and Investment in Latin America and Caribbean", organizado por la Rocky Mountain Mineral Law Foundation, el mismo que se llevó a cabo en la ciudad de Lima los días 11 y 12 de abril de 2005.

¹⁸⁾ El autor se ha desempeñado como asesor del Ministerio de Energía y Minas en temas relacionados a minería. Ha sido asesor legal y coordinador general de los Comités de Petróleo (sectores *Upstream* y *Downstream*) y de Asuntos Tributarios de la Sociedad Nacional de Minería, Petróleo y Energía. De igual modo, se ha desempeñado como miembro de Grupo de Redacción del nuevo Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería.

Existe entonces un doble dominio: el originario, en poder del Estado, que involucra la aceptación de la existencia de un titular primigenio y el consiguiente otorgamiento del título válido, fehaciente y originario para conferir el derecho a explorar y extraer los productos del suelo y subsuelo; y, el derivado, en el concesionario sujeto al cumplimiento de condiciones irrefragables insertas en la ley para admitir su conservación.¹

En el caso del ingreso derivado, la fuente del mismo es la ley y da lugar a relaciones de Derecho Público, para imponer cargas de naturaleza tributaria sobre distintas manifestaciones económicas con capacidad contributiva o para el sostenimiento de actividades estatales. Los tributos son ingresos derivados, en tanto dependen de actividades particulares y no de derechos cedidos por el Estado a particulares.

Existen diversas definiciones de regalías. Según el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, la regalía "es la participación en los ingresos o cantidad fija que se paga al propietario de un derecho a cambio del permiso para ejercerlo".²

En sus formas más simples y usadas comúnmente, la regalía se calcula ya sea por unidad de volumen o de peso, o en base al valor del mineral extraído o vendido. En el primer caso, la determinación del monto a pagar depende exclusivamente de la cantidad física o volumen del material producido; mientras que en el segundo, la evaluación depende del valor que se le asigne al producto.

Las regalías basadas en unidades de producción constituyen una práctica sumamente antigua en el ámbito minero. En su aspecto más elemental, la obligación de pago se calcula en base a una tarifa fijada por unidad de peso (\$/tonelada) o por unidad de volumen (\$/metro cúbico). Existe la percepción común de que el pago de regalías basado en una unidad de producción es algo relativamente fácil de administrar en vista que el valor del mineral no se considera para determinar la obligación; sin embargo, este tipo de cálculo es aplicable para cierto tipo de minas que producen un producto más o menos homogéneo. En tal sentido, existen limitaciones para aplicar dicho esquema a depósitos metálicos o polimetálicos o a unidades mineras que venden mineral en distintas etapas de recuperación.

Los sistemas de regalías basados en unidades no diferencian entre materiales de valor alto y bajo, lo que puede resultar en una pérdida sustancial de ingresos potenciales para el Gobierno. De otro lado, una de las ventajas claras de utilizar este tipo de esquema es que protege al Gobierno de una baja en el valor del producto.

La segunda categoría más importante para conceptualizar las regalías es aquella que la define como gravamen que afecta porcentualmente el valor bruto de los minerales extraídos o vendidos. Se trata de un gravamen *ad valorem* que se establece sobre la producción y no sobre las utilidades. Por ello, constituye un gravamen "ciego" que no toma en cuenta los márgenes entre costos de producción y precios posibles de obtener en el mercado. La cantidad de ingreso para el Gobierno generado por una regalía del tipo *ad valorem* es sensible a cambios en la valorización del mineral, haciéndolo, en consecuencia, más volátil que aquella basada en el sistema de unidades.

El concepto de regalía surgió cuando los sistemas tributarios y contables eran poco evolucionados y para los gobiernos era necesario conseguir ingresos a como diera lugar, a pesar

¹ BASADRE AYULO, Jorge, *Derecho Minero Peruano*, 1996.

² Diccionario de la Lengua Española, Real Academia Española, XXII Edición, 2001.

que no se obtuviesen utilidades. La modernización de los sistemas tributarios, con el establecimiento del Impuesto a la Renta, que grava las utilidades, dejó a la regalía sin fundamento práctico.³

A nivel doctrinario existen distintas opiniones en torno a la naturaleza de las regalías, centrándose la discusión en torno a si se trata de una contraprestación o de un impuesto.

El artículo 2 de la Ley 28258 define a la regalía minera como una "contraprestación", por lo que esta no debe analizarse desde la perspectiva de un impuesto, al no haber quedado establecida como una obligación tributaria.

Si bien es cierto la Ley de Regalía Minera define a la misma como una contraprestación, por lo que calificaría como ingreso originario del Estado, su pago se ha establecido mediante una ley que se aplica tanto respecto de los nuevos titulares de concesiones mineras, como respecto de aquellos anteriores a su expedición que ya contaban con el derecho irrevocable a la explotación de los recursos naturales concedidos, mientras cumplan con los requisitos que el Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería exige para mantener su vigencia.⁴ De acuerdo a ello, queda claro que, a pesar que se define a las regalías como una contraprestación, no existe un consentimiento previo del titular de la concesión minera para su aceptación, por lo que no existe un sometimiento voluntario.

Al respecto, debe tenerse presente que la Ley Orgánica para el Aprovechamiento Sostenible de los Recursos Naturales establece que "todo aprovechamiento de recursos naturales por parte de particulares da lugar a una retribución económica que incluye todo concepto que deba aportarse al Estado por el recurso natural".⁵ Para el caso de las concesiones mineras, tal como se verá más adelante, la retribución en favor del Estado es el derecho de vigencia como requisito previo para el otorgamiento de la concesión, así como el pago anual que se realiza para mantener vigente dicho derecho.⁶

Es así que, en materia de concesiones mineras, la retribución en favor del Estado ya se encuentra determinada por el derecho de vigencia, siendo el pago de este derecho la única compensación que el concesionario debe abonar al Estado por todo concepto vinculado a la explotación de los recursos mineros. Esta situación ha sido modificada por la Ley de Regalía Minera.

Las consecuencias prácticas de considerar la regalía como una contraprestación o como un impuesto son de índole distinto. Si se trata de una contraprestación, esta tendrá un efecto retroactivo que irrumpirá contra los titulares de concesiones mineras otorgadas con anterioridad a su vigencia; mientras que, si se trata de un impuesto, dicho efecto no se producirá dado que estos no se aplican retroactivamente.

Los impuestos, conceptuados como aquellos tributos cuyo cumplimiento no origina una contraprestación directa a favor del contribuyente por parte del Estado, se rigen por los principios de legalidad, igualdad y no confiscatoriedad.

El principio de legalidad⁷ establece que solo por ley se podrán crear, modificar y suprimir impuestos, señalar el hecho generador de la obligación tributaria, determinar la base para su

³ OSSA BULNES, Juan Luis, *Regalías a la Minería en Chile y Perú*, Noviembre 2003.

⁴ La irrevocabilidad tiene por objeto específico proteger al titular de la actividad minera de la sustracción de una situación jurídica que le está garantizada y del incremento de las obligaciones que le están impuestas. DROMI, Roberto, *Derecho Administrativo*.

⁵ Artículo 20 de la Ley Orgánica para el Aprovechamiento Sostenible de los Recursos Naturales.

⁶ El derecho de vigencia reúne las características de una retribución económica, pues su pago no depende de que se extraiga y se venda el mineral, como sí ocurre con la regalía minera.

cálculo y la alícuota, identificar al acreedor y deudor tributario y el agente de retención o percepción, definir las infracciones y establecer sanciones, entre otros aspectos.⁸ El principio de igualdad establece que el impuesto debe afectar a todos por igual y no solo a determinadas personas o sectores. Por su parte, el principio de no confiscatoriedad estipula que el impuesto no puede ser confiscatorio toda vez que no puede gravar de manera excesiva los bienes de las personas o empresas.

En el caso de la regalía minera, puede pensarse que formalmente se habría cumplido con el principio de legalidad en materia tributaria. Sin embargo, para cumplir a cabalidad con dicho principio, y también con el de reserva de ley, la Ley de Regalía Minera debió comprender todos los elementos esenciales del tributo. Algunos de ellos, tales como la designación expresa del deudor y acreedor, así como la base de cálculo (aunque imprecisa como se verá más adelante) de la prestación a favor del Estado han sido incluidos en la misma; sin embargo, se omitió establecer las sanciones en caso de falta de pago o pago tardío, no pudiendo delegar ello a una norma reglamentaria.⁹

Las regalías mineras cumplen las tres características que los tributos deben tener puesto que constituyen una prestación patrimonial obligatoria, han sido impuestas por el Estado en uso de su facultad de *ius imperium* a través de una ley, y tienden a procurar la cobertura de gastos públicos. Adicionalmente, la Ley de Regalía Minera ha establecido, respecto de las mismas, la aplicación de la tasa de interés moratorio contenida en el Código Tributario para el pago efectuado fuera de plazo y una sanción por su pago extemporáneo a ser fijada por el reglamento, otorgando a la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT) todas las funciones asociadas a su pago, pudiendo determinar de oficio las regalías, aplicando los métodos de valoración de la Ley del Impuesto a la Renta.

En ese orden de ideas, la Resolución de Superintendencia No. 035-2005/SUNAT, de fecha 14 de febrero de 2005, establece que la SUNAT aplicará supletoriamente diversas resoluciones de superintendencia expedidas con anterioridad, entendiéndose toda referencia hecha en las mismas a los deudores tributarios como referida a los sujetos obligados al pago de la regalía minera.¹⁰

En adición a ello, debe considerarse que la Ley de Regalía Minera contiene otros elementos que son propios de la obligación tributaria.

⁸ En la esfera tributaria este principio se encuentra recogido en el artículo 74 de la Constitución Política, que regula la creación, modificación y supresión de tributos. Conforme a dicho artículo, los tributos "se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por Ley o Decreto Legislativo". Dicho principio también se encuentra recogido en el Título Preliminar del Código Tributario. El principio de legalidad se encuentra vinculado al denominado principio de reserva de ley, que también se encuentra mencionado en forma expresa en el artículo 74 de la Constitución Política. En materia tributaria, el principio de reserva de ley tiene por objeto regular y limitar la potestad tributaria del Estado en la creación de tributos y la necesidad de que, a través de una ley, se establezcan los elementos principales de los mismos.

⁹ El Código Tributario en su norma IV referida al principio de legalidad - reserva de ley, establece lo siguiente:

"Solo por Ley o por Decreto Legislativo, en caso de delegación, se puede:

a) Crear, modificar o suprimir tributos; señalar el hecho generador de la obligación tributaria, la base para su cálculo y la alícuota; el acreedor tributario; el deudor tributario y el agente de retención o percepción, sin perjuicio de lo establecido en el Artículo 10;

(...)

d) Definir las infracciones y establecer sanciones (...)"

¹⁰ El numeral 6.3 del artículo 6 de la Ley de Regalía Minera señala que: "El incumplimiento del pago de regalía minera genera la sanción que establece el Reglamento".

¹¹ El artículo 10 de la Resolución de Superintendencia No. 035-2005/SUNAT establece que la presentación, las condiciones, la forma y la utilización del PDT Regalía Minera se reglaman supletoriamente por lo establecido en las Resoluciones de Superintendencia Nos. 002-2000/SUNAT, 109-2000/SUNAT, 129-2002/SUNAT y 260-2004/SUNAT considerándose para tal efecto que toda referencia hecha a los deudores tributarios se entenderá efectuada a los sujetos obligados al pago de la regalía minera.

En efecto, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 4 del Código Tributario¹¹, únicamente el Gobierno Central, los Gobiernos Regionales y los Gobiernos Locales tienen la condición de acreedores tributarios. También tienen esa condición las entidades de derecho público con personería jurídica propia, cuando la ley les asigne esa calidad en forma expresa.

En el caso de la regalía minera, es precisamente el Ministerio de Economía y Finanzas, órgano del Gobierno Central, quien tiene la condición de acreedor de la misma conforme a lo dispuesto en el artículo 7 de la Ley de Regalía Minera¹², pudiendo delegar su cobranza en la SUNAT, órgano que tiene la función de administrar los principales tributos del Gobierno Central.

La referencia hecha a la SUNAT es significativa, dado que el artículo 1 del Decreto Legislativo 501, Ley General de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, establece que la SUNAT tiene por finalidad "administrar, aplicar, fiscalizar y recaudar los tributos internos con excepción de los municipales, así como proponer y participar en la reglamentación de las normas tributarias". Dicha norma, concordada con el artículo 50 del Código Tributario¹³, permite concluir que la SUNAT se encuentra facultada únicamente para recabar tributos y no otro tipo de prestaciones a favor del Estado.

En este orden de ideas, el artículo 7 de la Ley de Regalía Minera podría interpretarse como: a) El reconocimiento por parte del legislador de la naturaleza de tributo de la regalía minera, o b) La modificación de las facultades de un órgano administrador de tributos, que asumiría nuevas funciones con la consecuente modificación de su ley de creación y del propio Código Tributario.

Como se puede apreciar de lo expuesto, por sus características, la regalía minera creada por la Ley 28258 guarda mucha similitud con la naturaleza de un impuesto que grava la renta bruta y, más bien, da la impresión de que su definición como contraprestación responde a lograr que tenga efectos retroactivos –lo que no podría darse en el caso de un impuesto–, para poder afectar a aquellos titulares que tenían concesiones mineras con anterioridad a la fecha de entrada en vigencia de la Ley de Regalía Minera.

A nuestro entender, la regalía minera constituye una obligación creada por el Estado en uso de su facultad de *ius imperium*, de una relación jurídica desigual entre este y los particulares, cuya verdadera naturaleza jurídica se debe esclarecer en función al marco constitucional y legal relativo a los recursos naturales.

III. SUJETO PASIVO DE LA OBLIGACIÓN

El artículo 2 de la Ley de Regalía Minera establece que el pago de la regalía es de cargo del titular de la concesión minera. Sin embargo, el artículo 6, referido al pago de la misma, señala que esta será calculada por el titular de la actividad minera. Por su parte, el Reglamento crea un nuevo sujeto pasivo identificado como el cesionario que lleve a cabo actividades de explotación minera.

¹¹ Artículo 4.- Acreedor tributario es aquel a favor del cual debe hacerse 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".

¹² El artículo 7 de la Ley de Regalía Minera señala que: "La regalía minera será recaudada y administrada por el Ministerio de Economía y Finanzas quien establecerá la forma y condiciones para efecto del pago correspondiente (...)".

¹³ Artículo 50.- Competencia de la SUNAT:

La SUNAT es competente para la administración de tributos internos y de los derechos arancelarios".

IV. HECHO GENERADOR DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

Del contenido de los artículos 2 y 4 de la Ley de Regalía Minera entendemos que el hecho que genera el pago de la misma es la venta del mineral¹⁴ y no solo su extracción y obtención como activo de la empresa minera. Este criterio se sustenta a su vez en el artículo 3 de dicha ley, que establece que está se aplica sobre el valor de concentrado o su equivalente y, fundamentalmente, por lo dispuesto en el numeral 4.2 de la citada norma.

Dicho numeral establece, con relación a las empresas integradas que transformen sus propios productos después del proceso de concentración de las partes valiosas de un agregado de minerales, que la base de cálculo se obtendrá restando al valor bruto de venta los costos de tratamiento, hasta llegar al valor del concentrado o el equivalente a su valor de mercado debidamente justificado, significando esto que mientras no haya venta e ingresos para el titular de la actividad minera, es decir, mientras este no tenga renta no surge la obligación de pago.

Como ya se indicó, la similitud entre la regalía minera y un tributo de la especie impuesto que grava la renta bruta del titular de la actividad minera resulta evidente.

V. NACIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA Y DETERMINACIÓN DE LA MISMA

El nacimiento de la obligación se produce en la fecha en la que corresponde emitir el comprobante de pago, conforme a lo dispuesto en el Reglamento de Comprobantes de Pago o en la fecha de la entrega del mismo; lo que ocurra primero. En el caso de autoconsumo de productos mineros, la obligación nace en la fecha de su retiro para tal fin.

Los sujetos obligados considerarán la base de referencia en dólares americanos o en moneda nacional, dependiendo de si se encuentran autorizados o no a llevar contabilidad en moneda extranjera. Aquellos que lleven contabilidad en moneda extranjera calcularán la regalía a su cargo aplicando los rangos establecidos en la Ley de Regalía Minera convertidos a moneda nacional. La conversión se realizará aplicando un tipo de cambio de referencia equivalente al tipo de cambio promedio ponderado de venta del último trimestre del mes anterior.

Mensualmente debe sumarse la base de referencia de todo el año proveniente de todas las concesiones mineras en explotación y aplicarse los rangos establecidos en la Ley de Regalía Minera. Al monto resultante debe restarse el pago de regalías efectuado hasta el mes inmediato anterior.

En el caso de los minerales cuyos precios no se fijen sobre la base de cotizaciones internacionales, los sujetos obligados calcularán la regalía mensualmente aplicando 1% sobre la suma de la base de referencia respectiva, proveniente de todas sus concesiones mineras en explotación, considerando la base de referencia en dólares americanos o en moneda nacional, dependiendo de si se encuentran o no autorizados a llevar contabilidad en moneda extranjera.

En lo concerniente al ejercicio 2004, se consideran los ingresos generados a partir del mes de junio, debiendo tenerse presente que, para efectos del pago específico de dicho mes, los ingresos a computarse son los generados a partir de la fecha de entrada en vigencia de la Ley de Regalía Minera, es decir, desde el día 25 de dicho mes.

¹⁴El artículo 1 de la Ley de Regalía Minera hace referencia al término "explotación", lo que importa no solo la extracción o producción de mineral, sino la enajenación o disposición del mismo. En nuestro ordenamiento jurídico existen una serie de normas que permiten asumir que el término explotación equivale al de generación de ingresos por el desarrollo de una actividad económica.

Respecto del pago de la regalía correspondiente a los meses de junio, julio y diciembre del año 2004, y enero de 2005, el mismo venció con fecha 28 de febrero del presente año, mientras que el vencimiento del pago correspondiente a los meses de agosto de 2004 y febrero de 2005 venció el 31 de marzo. En lo concerniente a los meses de setiembre de 2004 y marzo de 2005, su vencimiento se produjo el 29 de abril.

A su vez, el pago correspondiente a los meses de octubre 2004 y abril de 2005 venció el 31 de mayo; el correspondiente a noviembre de 2004 y mayo de 2005 vence el 31 de julio.

VI. BASE DE REFERENCIA PARA LA APLICACIÓN DE LA REGALÍA

La base de referencia será el resultado de la diferencia del valor bruto de las ventas de concentrado o equivalente o del componente minero, en el caso que estos sean productos que se comercialicen o, en defecto de ello, el valor bruto declarado por el titular menos las sumas pagadas por tasas, impuestos indirectos, seguros, costos de transporte, almacenamiento, embarque y estiba, así como otros costos y gastos asumidos por el exportador y pactados de acuerdo a los Términos Internacionales de Comercio (INCOTERM), de ser el caso.

Tratándose de empresas integradas que transformen sus propios productos, la base de referencia se obtendrá restando al valor bruto de venta del producto final los costos de tratamiento, hasta llegar al valor de concentrado o el equivalente a su valor de mercado debidamente justificado, así como las sumas pagadas por los conceptos antes indicados.

Los ajustes provenientes de liquidaciones finales, descuentos, devoluciones y demás conceptos de naturaleza similar afectarán la base de referencia en el mes en el cual se otorguen o efectúen y deberán constar en documentos emitidos según el Reglamento de Comprobantes de Pago.

Para el caso de autoconsumo de los sujetos obligados, la base de referencia estará constituida por el valor bruto declarado por el titular y no podrá ser menor que el valor de mercado debidamente justificado.

El término "*valor del concentrado o equivalente*" contenido en el artículo 3 de la Ley de Regalía Minera es bastante impreciso, lo que puede generar cuestionamientos al momento de aplicarse la misma. En efecto, el término "concentrado" importa la obtención de un polvo generado como consecuencia de la aplicación de un tratamiento en función de las propiedades de los minerales. Como resultado de dicho proceso, se puede obtener un material que puede tener entre un 70% y 90% de pureza. El proceso de obtención de concentrado, a su vez, puede realizarse a través de la flotación, de la concentración gravimétrica y de la concentración magnética. Por otro lado, se encuentra el caso de los lixiviados, minerales en estado líquido o solución que pueden haber pasado por un tratamiento previo. En el caso del lixiviado de cobre, por ejemplo, es necesario seguir un proceso de electrólisis a efecto de poder "precipitarlo" sobre cátodos que posteriormente se funden para obtener así el cobre en estado de 98% a 99% de pureza. Sin embargo, este resultado no es, necesariamente, un concentrado.

Es decir, cada mineral puede recibir un tratamiento distinto según sus propiedades y características, que en algunos casos son únicas. En tal sentido, "*valor del concentrado o equivalente*" no existe técnicamente como sinónimo. En consecuencia, la prestación pecuniaria a favor del Estado pretendería sustentarse sobre una base imprecisa.

VII. RANGOS DE APLICACIÓN PARA EL PAGO DE LA REGALÍA MINERA

Los rangos para el pago de la regalía minera son sobre el valor del concentrado o su equivalente, conforme al siguiente detalle:

- Primer rango:
Hasta US\$ 60'000,000 anuales 1%.
- Segundo rango:
Por el exceso de US\$ 60'000,000 hasta US\$ 120'000,000 anuales 2%.
- Tercer rango:
Por el exceso de US\$ 120'000,000 anuales 3%.

Para el caso de los minerales sin cotización internacional, el porcentaje a pagar será de 1% sobre el componente minero.

A su vez, el porcentaje a pagar en el caso de los pequeños productores mineros y productores mineros artesanales será de 0%.

VIII. PAGO Y PRESENTACIÓN DE DECLARACIÓN JURADA MENSUAL

Debe presentarse una declaración jurada mensual hasta el último día hábil del mes siguiente al nacimiento de la obligación. Conforme a la modificación introducida mediante Decreto Supremo No. 018-2005-EF, en la declaración jurada debe consignarse en forma independiente la base de referencia por cada unidad de producción, señalando para cada una de ellas el tonelaje de mineral tratado proveniente de cada concesión.

En la práctica, el tonelaje de mineral proveniente de cada concesión no necesariamente refleja el valor de venta del respectivo concentrado o equivalente que se obtenga. En efecto, existen factores tales como la ley del mineral que se explota, las características mineralógicas del mismo -aspecto que influye en la eficiencia de los procesos metalúrgicos que se aplican-, etc., que, de hecho, constituyen elementos que marcan diferencias en cuanto al valor comercial efectivamente obtenido del concentrado o equivalente proveniente de distintas concesiones, por lo que la información referente al tonelaje en realidad representa un dato más referencial que definitivo respecto de dicho valor comercial.

El pago extemporáneo se encontrará sujeto a intereses, para lo cual se aplicará la Tasa de Interés Moratorio (TIM) contenida en el Código Tributario. Estos intereses serán capitalizables al 31 de diciembre de cada ejercicio.

Asimismo, el pago fuera de plazo se encontrará sujeto a una multa del 10% del valor impago, la misma que se encontrará sujeta a la aplicación de intereses con la tasa de interés moratorio.

El Reglamento establece que el monto efectivamente pagado por concepto de regalía minera se considerará como costo para efectos del Impuesto a la Renta en el ejercicio correspondiente. Tal criterio contraviene lo dispuesto en la Ley del Impuesto a la Renta¹⁵, en vista que el monto deducible por concepto de regalía no será el devengado en el ejercicio, sino el efectivamente pagado.

¹⁵El artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta establece que los ingresos y gastos correspondientes a empresas se imputan conforme a lo devengado.

IX. RECAUDACIÓN Y ADMINISTRACIÓN

SUNAT es la entidad que tiene a su cargo todas las funciones asociadas al pago de la regalía (recaudación). Entre dichas funciones se incluye el registro, recepción y procesamiento de declaraciones, determinación, control de cumplimiento, resolución de procedimientos contenciosos y no contenciosos, administración de sanciones, así como el inicio de procesos de ejecución coactiva.

Aunque la exigencia coactiva no se encuentra señalada expresamente en el texto de la Ley de Regalía Minera, el segundo párrafo del artículo 7 de la misma faculta al Ministerio de Economía y Finanzas a autorizar a la SUNAT a ejercer todas las funciones asociadas al pago. Si bien es cierto –tal como se señaló anteriormente– que la SUNAT tiene como función la de recaudar tributos (y no contraprestaciones como sería el caso de la regalía minera, según lo dispuesto en la Ley 28258), la facultad de recaudación de tributos otorga a dicha entidad, como a cualquier administración tributaria, la potestad de iniciar el procedimiento coactivo de cobranza de deuda conforme lo disponen los artículos 114 y siguientes del Código Tributario¹⁶, sin que se requiera para ello una disposición expresa en la ley especial que crea el tributo. Por tal razón, al facultarse a la SUNAT a ejercer todas las funciones para el cobro de la regalía minera, entre las que se encuentra la de recaudación, esta se convierte en una deuda exigible coactivamente.

X. EMPRESAS CON CONVENIOS DE ESTABILIDAD

Los titulares de actividad minera pueden suscribir convenios de estabilidad con el Estado Peruano, ya sea al amparo de los Decretos Legislativos 662 y 757 (régimen de garantía a la inversión privada), como del Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería. Dentro de las garantías y medidas de promoción a la inversión en el sector minero otorgadas por la última de las normas citadas, se encuentra la estabilidad tributaria que comprende los tributos del régimen impositivo aplicable a la actividad minera.

Las empresas que han suscrito convenios de estabilidad regulados en el Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería cuentan con estabilidad del régimen tributario vigente a la fecha de la aprobación del estudio de factibilidad o a la fecha de la firma del convenio según la norma vigente¹⁷; de igual modo, cuentan con protección contra cualquier gravamen u obligación que pudiese significar una reducción de disponibilidad de efectivo.¹⁸ Asimismo, dichas empresas cuentan con estabilidad administrativa.

Como ya se ha dicho, la Ley 28258 define la regalía minera como una contraprestación, lo que afecta el criterio establecido por la Ley Orgánica para el Aprovechamiento Sostenible de los Recursos Naturales –que reconoce en forma expresa la vigencia de la Ley General de Minería– respecto de la retribución que se paga al Estado por todo concepto por el otorgamiento del título de concesión.

¹⁶ Artículo 114 - *Cobranza coactiva como facultad de la administración tributaria*

La cobranza coactiva de las deudas tributarias es facultad de la administración tributaria, se ejerce a través del ejecutor coactivo, quien actuará en el procedimiento de cobranza coactiva con la colaboración de auxiliares coactivos.

El procedimiento de cobranza coactiva de la SUNAT se regirá por las normas contenidas en el presente título (...).

¹⁷ De conformidad con lo dispuesto en el Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería y en las Leyes 27343 y 27909.

¹⁸ La cláusula décima de los modelos de Contratos de Garantías y Medidas de Promoción a la Inversión señala que el titular minero se encontrará exento de la aplicación de cualquier gravamen u obligación que pudiera significarle disminución de su disponibilidad de efectivo, tales como inversiones forzosas, préstamos forzosos o adelantos de tributos, con excepción de las tasas por servicios públicos.

En efecto, reiteramos que la legislación vigente ha establecido que la retribución a favor del Estado por el otorgamiento del título de concesión es el pago del derecho de vigencia, por lo que la creación de las regalías mineras constituye de hecho una variación de las reglas de juego establecidas.¹⁸ Dicho marco legal existente, de conformidad con lo dispuesto en el acápite f) del artículo 72 de la Ley General de Minería, establece, a su vez, que la participación en la renta que produzca la explotación de los recursos naturales se traduce en la redistribución de un porcentaje del Impuesto a la Renta que paguen los titulares de la actividad minera; lo que se produce vía canon minero constituido por el 50% del total de ingresos y rentas obtenidos por el Estado en la actividad minera.¹⁹ En tal sentido, el canon minero constituye la vía constitucional y legal para redistribuir los recursos generados por la actividad minera y debe aplicarse correctamente a fin que dichos recursos lleguen efectivamente a los Gobiernos Locales y Regionales.²⁰

Consideramos posible que las empresas que han suscrito convenios de estabilidad de lo dispuesto en el Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería se encuentren protegidas frente al pago de regalías mineras, tanto en el caso de que estas sean consideradas un impuesto como una contraprestación (en este último caso con la salvedad mencionada en el último párrafo del presente numeral).

Dichas empresas se encuentran protegidas respecto de la creación de nuevos impuestos, bajo el siguiente esquema:

- a) Los convenios de estabilidad suscritos hasta el 6 de setiembre de 2000 cuentan con estabilidad tributaria del régimen vigente a la fecha de aprobación del estudio de factibilidad, en los términos establecidos en los incisos a) y e) del artículo 80²¹ del Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería y su Reglamento, sin que las modificaciones y nuevas normas que se dicten a partir de esa fecha la afecten en forma alguna.²²
- b) Los suscritos a partir del 7 de setiembre de 2000 cuentan con estabilidad tributaria en los términos establecidos en los incisos a) y e) del artículo 80 del Texto Único Ordenado

¹⁸ Un análisis más detallado al respecto será efectuado cuando se examine la relación de derechos constitucionales vulnerados con la expedición de la Ley de Regalía Minera.

¹⁹ Artículo 9 de la Ley 28077, publicada con fecha 26 de setiembre de 2003.

²⁰ El artículo 77 de la Constitución Política establece lo siguiente: "(...) Corresponde a las respectivas circunscripciones, conforme a ley, recibir una participación adecuada del total de los ingresos y rentas obtenidos por el Estado en la explotación de los recursos naturales en cada zona en calidad de canon".

²¹ Artículo 80 - Los contratos de estabilidad a que se refieren los dos artículos anteriores de esta Ley garantizarán al titular de actividad minera los beneficios siguientes:

a) Estabilidad tributaria, por lo cual quedará sujeta, únicamente, al régimen tributario vigente a la fecha de aprobación del programa de inversión, no siendo de aplicación ningún tributo que se cree con posterioridad. Tampoco le serán de aplicación los cambios que pudieren introducirse en el régimen de determinación y pago de los tributos que le sean aplicables, salvo que el titular de actividad minera opte por tributar de acuerdo con el régimen modificado. Esta decisión deberá ser puesta en conocimiento de la Administración Tributaria y del Ministerio de Energía y Minas, dentro de los ciento veinte días contados desde la fecha de modificación del régimen. Tampoco le serán aplicables las normas legales que pudieren eventualmente dictarse, que contengan la obligación para titulares de actividades mineras de adquirir bonos o títulos de cualquier otro tipo, efectuar pagos adelantados de tributos o préstamos en favor del Estado.

(...)

e) Estabilidad de los regímenes especiales, cuando ellos se otorgan, por devolución de impuestos, admisión temporal y otros similares (...).

²² De conformidad con lo dispuesto en los artículos 80 y 85 del Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería y en la cláusula novena de los modelos de Contratos de Garantías y Medidas de Promoción a la Inversión.

de la Ley General de Minería y su Reglamento, así como con estabilidad en impuestos de conformidad con el régimen vigente a la fecha de la firma del contrato²⁶; sin que las modificaciones o nuevas normas que se dicten a partir del día siguiente de la fecha de aprobación del programa de inversión la afecten en forma alguna.²⁷

- c) Los suscritos a partir del 9 de enero de 2003 cuentan con estabilidad tributaria en los términos establecidos en los incisos a) y e) del artículo 80 del Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería y su Reglamento, así como en la Ley 27909²⁸, sin que las modificaciones y nuevas normas que se dicten a partir del día siguiente de la fecha de suscripción del contrato la afecten en forma alguna.²⁹

En caso la regalía calificase como impuesto, los mismos no les serían de aplicación al no tener efecto retroactivo y por lo dispuesto en los artículos 80 y 85 de la Ley General de Minería.³⁰

A su vez, conceptualizada la regalía como contraprestación por la propia definición de la ley de su creación, las empresas que cuentan con convenios de estabilidad se encuentran favorecidas por la garantía de estabilidad administrativa que impediría su aplicación, más aún si no les resulta aplicable ninguna nueva obligación legal que signifique afectar o reducir su disponibilidad de efectivo. Dicha estabilidad administrativa, conforme a lo dispuesto en los modelos de contratos existentes³¹, comprende las tasas correspondientes al pago del derecho de vigencia de las concesiones mineras y el de las concesiones de beneficio. Al quedar estabilizada la aplicación del derecho de vigencia como única retribución a favor del Estado, se concluye que ese es el único pago que se efectúa por el otorgamiento del título de concesión en el marco de lo dispuesto por la Ley Orgánica para el Aprovechamiento Sostenible de los Recursos Naturales, por lo que dicho régimen estabilizado no se vería afectado, ni podría ser variado, por la entrada en vigencia de la Ley de Regalía Minera.

Para concluir con lo señalado en este punto, cabe mencionar que, de conformidad con lo dispuesto en el considerando 109 y en el acápite a) del considerando 112 de la sentencia expedida por el Tribunal Constitucional con fecha 1 de abril de 2005, entendemos que los titulares mineros que cuentan con convenios de estabilidad se encontrarían protegidos frente al pago de regalías, por otorgar dichos convenios la inmutabilidad del régimen jurídico pactado.

²⁶ El numeral 1.1 del artículo 1 de la Ley 27345, publicada con fecha 6 de setiembre del 2000, estipula que: *"A partir de la fecha (...) los contratos de garantías y medidas de promoción a la inversión minera que se suscriban al amparo de lo establecido en el Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería aprobado por Decreto Supremo No. 014-92-EM (...) otorgarán una garantía de estabilidad tributaria que incluirá únicamente los impuestos vigentes, no siendo de aplicación los impuestos que se creen con posterioridad a la suscripción del contrato correspondiente (...)"*.

²⁷ Cláusula novena de los modelos de Contratos de Garantías y Medidas de Promoción a la Inversión.

²⁸ El artículo 1 de la Ley 27909, publicada con fecha 8 de enero del 2003, establece que los Contratos de Garantías y Medidas de Promoción a la Inversión Minera que se suscriban al amparo de lo establecido en el Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería, aprobado mediante Decreto Supremo No. 014-92-EM, estabilizarán el régimen del impuesto a la Renta vigente a la fecha de la celebración del convenio o contrato; siéndoles de aplicación las normas publicadas al momento de la suscripción del contrato que modifiquen dicho régimen, aunque entran en vigencia en ejercicios posteriores, siempre y cuando dichas modificaciones se apliquen efectivamente de manera general.

²⁹ Cláusula novena de los modelos de Contratos de Garantías y Medidas de Promoción a la Inversión.

³⁰ Dichos artículos establecen que los contratos de estabilidad garantizan al titular de actividad minera, entre otros aspectos, el quedar sujeto al régimen tributario vigente a la fecha de aprobación del programa de inversión o estudio de factibilidad, no siéndole de aplicación ningún tributo que se cree con posterioridad.

³¹ La cláusula décima de los modelos de Contratos de Garantías y Medidas de Promoción a la Inversión establece que en el marco de la estabilidad administrativa referida en el inciso a) del artículo 72 del Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería se comprende el derecho de vigencia de las concesiones mineras y el de las concesiones de beneficio, según las tasas correspondientes, y las demás contenidas en el Texto Único Ordenado y su Reglamento.

No obstante lo antes indicado, es previsible que se generen posiciones discrepantes referentes a si los convenios de estabilidad tributaria protegen o no a las empresas frente al pago de regalías. Si bien estos contratos califican como Contratos Ley, deberá producirse un análisis caso por caso, según el texto específico de cada contrato, a fin de verificar si existe o no protección efectiva contra la regalía minera.

XI. DISTRIBUCIÓN DE LA REGALÍA MINERA

El 20% del total recaudado corresponderá a los Gobiernos Locales Distritales donde se explota el recurso natural. A su vez, el 50% de dicho monto será invertido en las comunidades donde se explota el recurso. En caso no exista comunidad, la Municipalidad Distrital, ya sea que se trate de una o de varias municipalidades, utilizará los recursos en su integridad.

El 20% del total recaudado corresponderá a los Gobiernos Locales Provinciales donde se ubiquen las concesiones mineras materia de explotación.

El 40% del total recaudado corresponderá a las Municipalidades Distritales y Provinciales del departamento o región, de ser el caso, donde se encuentra en explotación el recurso natural.

El 15% del total recaudado será para los Gobiernos Regionales donde se encuentren las concesiones mineras en explotación.

Finalmente, el 5% del total recaudado corresponderá a las Universidades Nacionales de la región donde se explota el recurso natural.

Los recursos que los Gobiernos Locales y Regionales reciban por concepto de regalía minera deben ser utilizados exclusivamente para el financiamiento o cofinanciamiento de proyectos de inversión productiva que articulen la minería al desarrollo económico de cada región, con el objeto de asegurar el desarrollo sostenible de las áreas urbanas y rurales.

XII. CASOS QUE NO SE ENCUENTRAN COMPRENDIDOS EN EL ÁMBITO DE LA APLICACIÓN DE LA LEY

Los casos que no se encuentran comprendidos se reducen básicamente a dos, que son los siguientes:

- a) Empresas mineras que hubiesen pactado regalías mineras con el gobierno antes de la vigencia de la Ley, es decir antes del 25 de junio de 2004, las cuales calcularán las mismas en función a lo estipulado en el contrato respectivo.
- b) Proyectos mineros en proceso de licitación al 25 de junio de 2004, los cuales deberán pagar regalías de conformidad con lo dispuesto en las respectivas bases aprobadas por Proinversión.

XIII. INCONSISTENCIAS DE LA LEY

La norma establece en su artículo 2 que la contraprestación por la explotación de los recursos naturales recae en el titular de la concesión minera; sin embargo, el cálculo mensual se encuentra a cargo del titular de la actividad minera y no del propio obligado (la incorporación del cesionario como sujeto pasivo fue creación del Reglamento excediendo lo dispuesto en la Ley). En todo caso, hubiese sido más adecuado referirse en todo momento al titular de la actividad minera, en vista de que se trata de un término más amplio.

Otra incongruencia se encuentra referida a que la contraprestación por la explotación se calcula incluyendo el valor agregado proporcionado por el particular para llegar a la obtención del

concentrado o su equivalente. Es decir, si conforme a lo estipulado en el artículo 2 de la Ley de Regalía Minera, la obligación de pago de la regalía debe considerarse como un ingreso originario del Estado que se configura por la explotación de recursos minerales metálicos y no metálicos, con independencia de si el titular minero realiza o no actividad de beneficio, debería entenderse que, para que una empresa se constituya en sujeto obligado al pago de regalías, bastaría con que esta realice actividades de explotación minera; sin embargo, conforme a lo dispuesto en el artículo 3 de la Ley de Regalía Minera, deberá pagar la regalía en base a esta actividad más el valor agregado que incorpora mediante su actividad de beneficio hasta obtener el concentrado o su equivalente.³⁰

Los artículos antes mencionados resultan incongruentes entre sí en vista que, si se considera su pretendida naturaleza de ingreso originario del Estado, la regalía debería calcularse únicamente en base al mineral explotado o extraído en boca de mina (producto del ejercicio de la actividad de explotación), y no en base al mineral extraído y tratado hasta alcanzar su condición de concentrado o equivalente (que incluye las actividades de explotación y beneficio).

La incongruencia que se menciona en los dos párrafos previos no ha sido materia de pronunciamiento por parte del Tribunal Constitucional en la sentencia que expidiera con fecha 1 de abril de 2005.

Por otro lado, y dado que la Ley de Regalía Minera establece que la misma es la contraprestación económica que los titulares de concesiones mineras pagan al Estado por la explotación de los recursos minerales³¹, es válido preguntarse cuál es la contraprestación a la que se hace referencia o, dicho en otros términos, cuál es la prestación recíproca a cargo del Estado a cambio de la recién creada contraprestación.

Desde el punto de vista jurídico, la contraprestación es la obligación que un sujeto debe de satisfacer a favor de otro a cambio de que este último cumpla, a su vez, con cierta obligación para con su contraparte.³² Por ello, no cabe la existencia de una contraprestación sin que exista la interdependencia con la prestación que recíprocamente se tiene derecho a recibir.

No puede haber una contraprestación sin que exista prestación. En el caso del Estado o la Nación, la prestación fue otorgada previamente en su integridad al expedir el título de concesión minera, recibiendo a cambio el pago del derecho de vigencia. En el caso de las regalías, la contraprestación impuesta al concesionario, que se traduce en un porcentaje del valor de los concentrados, no tiene prestación alguna que la justifique, por la sencilla razón de que la Nación y no el Estado es la titular de los recursos naturales, los cuales, una vez extraídos, pasan a ser propiedad exclusiva del concesionario.³³

³⁰ Artículo 3.- *Constitución de Regalía Minera:*
La regalía minera será pagada sobre el valor del concentrado o su equivalente, conforme a la cotización de los precios del mercado internacional.

³¹ Artículo 2.- *Definición de Regalía Minera:*
La regalía minera es la contraprestación económica que los titulares de las concesiones mineras pagan al Estado por la explotación de los recursos minerales metálicos y no metálicos.

³² "La contraprestación es la prestación a la cual se obliga una de las partes, en los contratos bilaterales, para corresponder a la ofrecida o efectuada por la otra: así el precio frente a la cosa, la remuneración y el servicio". CABANELLAS, Guillermo, *Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual*.

³³ El artículo 23 de la Ley Orgánica para el Aprovechamiento Sostenible de los Recursos Minerales establece lo siguiente: "(...) La concesión otorga a su titular el derecho de uso y disfrute del recurso natural concedido y, en consecuencia, la propiedad de los frutos y productos a extraer (...)"

XIV. PROBLEMAS QUE SE VIENEN PRESENTANDO COMO CONSECUENCIA DE LA APLICACIÓN DE LAS NORMAS REFERENTES A REGALÍAS MINERAS Y, EN ESPECIAL, DE SU FISCALIZACIÓN

Cuando una empresa minera exporta, tiene derecho a solicitar la devolución del Impuesto General a las Ventas (IGV) pagado por los bienes y servicios que generaron el bien exportado. En tal sentido, por ser el IGV un tributo de periodicidad mensual, al término de cada mes los exportadores tienen derecho a que se les devuelva el IGV pagado en sus adquisiciones de bienes y servicios, hasta el límite del 19% del valor Free On Board (FOB) de las exportaciones embarcadas en el período.

Cada vez que se pide la devolución del IGV, la SUNAT somete a fiscalización a la empresa solicitante y, de encontrarse algo cuestionable, el monto resultante se aplica contra la cantidad que se tiene que devolver.

Las exportaciones definitivas en su mayor parte comprenden ventas de bienes muebles que califican como contratos de compraventa internacional¹⁴, en donde existe la obligación del vendedor de entregar la mercancía sujeta a los usos y costumbres internacionales.¹⁵ En el caso de los contratos internacionales de compraventa de minerales, además de los descuentos, penalidades por concepto de impurezas, etc., existe el denominado *Roll Back* en compra de concentrados.

En la práctica, el *Roll Back* supone, por ejemplo, que si se ha pactado entre las partes una exportación a valor CIF Amberes, el comprador del exterior, al amparo de su contrato de compraventa internacional, puede solicitar al exportador local que le venda a valor FOB Callao, CPT Callao, o bajo cualquier otra modalidad que suponga la exclusión del seguro y el flete propios de la aplicación del INCOTERM CIF; en cuyo caso el exportador asume un monto fijo preestablecido o no, que en rigor corresponde al costo estimado de flete y seguro entre el Callao y Amberes, lo que conduce a que el exportador registre como ingreso el valor FOB.¹⁶ Sin embargo, generalmente las diferencias de precios no figuran expresamente consignadas en los contratos, por lo que en estos no se define específicamente cómo opera la ejecución del *Roll Back*, ni se señalan montos específicos para cada supuesto.

La situación antes indicada da lugar a que la SUNAT desconozca la deducción por *Roll Back* (que incluye los conceptos de flete y seguro), puesto que dicha deducción no se sustentaría en documentos reales que identifiquen la realización de la operación ni el monto de la misma, y cuestione por qué el vendedor acepta los cambios impuestos por el comprador, considerando la diferencia de precio como actos de liberalidad, por asumir el vendedor gastos que supuestamente corresponden al comprador. En el ejemplo citado en el párrafo precedente, el contrato se suscribió en condiciones CIF puerto de destino y no FOB puerto de embarque¹⁷, por lo que la SUNAT objeta

¹⁴Mediante Decreto Supremo No. 011-99-RE, el Perú se adhirió a la Convención de las Naciones Unidas sobre Compraventa Internacional de Mercancías, la misma que es de aplicación en aquellos contratos en los que las partes tengan sus establecimientos en diferentes Estados.

¹⁵En la mayoría de estos contratos se condiciona la entrega del bien bajo alguna de las modalidades previstas en los INCOTERMS.

¹⁶A modo ilustrativo, conviene mencionar que, si se hubiese pactado en el contrato de compraventa internacional de minerales una venta CIF Amberes al precio de US\$ 300.00 la tonelada, el comprador puede decirle al vendedor que no desea comprar en esas condiciones y que desea que le vendan FOB Callao, a un costo de US\$ 280.00 la tonelada; con lo cual se produce un ajuste en el precio de venta que según los usos y costumbres internacionales debe ser asumido por el vendedor. Cabe mencionar además que, de acuerdo al inciso f) del numeral 1 del artículo 10 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, las exportaciones de bienes deben registrarse a valor FOB.

¹⁷Según los INCOTERMS, en una exportación a valor FOB el vendedor realiza la entrega cuando la mercadería sobrepasa la borda del buque en el puerto de embarque convenido. Esto quiere decir que el vendedor se encarga de embalar las mercancías, realizar el despacho aduanero de exportación, asumir los gastos de transporte interno y carga correspondiente hasta el lugar de entrega, mientras que el comprador debe soportar todos los costos y riesgos de pérdida o daño de la mercancía desde el punto de entrega por parte del vendedor (que es el puerto de embarque).

que el exportador local acepte asumir el *Roll Back* que disminuye el ingreso registrado al que corresponde al valor FOB, en unos casos porque las deducciones no se encuentran taxativamente detalladas en el contrato y en otros porque el comprador no ha proporcionado documentación fehaciente sobre el monto de las deducciones de flete y seguro dentro del procedimiento de *Roll Back*, pese a haberse pactado expresamente en el contrato la aplicación de este mecanismo.

Las prácticas como el *Roll Back* se encuentran amparadas por la Convención de las Naciones Unidas sobre los Contratos de Compraventa Internacional de Mercaderías, a la cual se ha adherido el Perú –y que, por tanto, tiene rango de ley³⁸ en nuestro ordenamiento jurídico– la misma que estipula que el vendedor deberá entregar las mercancías, transmitir su propiedad y entregar cualesquiera documentos relacionadas con ellas, en las condiciones establecidas en el contrato suscrito entre las partes.³⁹

La SUNAT ha considerado que las deducciones de flete y seguro –que conforme al procedimiento de *Roll Back* debe asumir el exportador local– constituyen una liberalidad, por lo que en tales casos exige que se registre como ingreso el valor CIF puerto de destino, sin deducciones, cuando en los hechos se ha generado un ingreso al valor FOB puerto de embarque.⁴⁰

Tal como se explicó anteriormente, la base de referencia para el cálculo de la regalía minera es el resultado de la diferencia del valor bruto de las ventas de concentrado o equivalente o del componente minero; o, de ser el caso, el valor bruto declarado por el titular, menos las sumas pagadas por tasas, impuestos indirectos, seguros, costos de transporte, almacenamiento, embarque y estiba, así como otros costos y gastos asumidos por el exportador y pactados de acuerdo a los Términos Internacionales de Comercio (INCOTERM), de ser el caso. En el supuesto que las empresas integradas transformen sus propios productos, la base de referencia será el valor bruto de venta del producto final, menos las sumas pagadas por los conceptos antes indicados, considerando los costos de tratamiento hasta llegar al valor de concentrado o el equivalente a su valor de mercado debidamente justificado.

De acuerdo a ello, se advierte que la determinación de la base de cálculo para el cómputo de la regalía contempla expresamente las deducciones por concepto de flete y seguro. Es decir, para llegar a la base de cálculo para la aplicación de la regalía minera se podrá deducir los importes que correspondan al *Roll Back* (que incluye precisamente dichos conceptos), deducción ésta que la SUNAT viene desconociendo para efectos del Impuesto a la Renta. Existe, pues, el riesgo que la SUNAT desconozca la legislación y reglamentación de la regalía minera y pretenda rechazar también en la determinación de la misma la deducción del *Roll Back*, desconociendo así prácticas comerciales que constituyen usos y costumbres internacionales.

Conforme a lo señalado en el párrafo anterior, se aprecia que las reglas creadas para la determinación de la base de cálculo de la regalía minera son distintas a los criterios que SUNAT viene aplicando en la actualidad, lo que significa que su administración va ser complicada.

³⁸El numeral 4 del artículo 200 de la Constitución Política establece lo siguiente:

**Son garantías constitucionales:*

4. La acción de inconstitucionalidad, que procede contra las normas que tienen rango de ley: leyes, decretos legislativos, decretos de urgencia, tratados, reglamentos del Congreso, normas regionales de carácter general y ordenanzas municipales que contravengan la Constitución en la forma o en el fondo (...).³⁹

³⁹Artículo 30 de la Convención de las Naciones Unidas sobre los Contratos de Compraventa Internacional de Mercaderías.

⁴⁰El inciso d) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta establece que no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría las donaciones y cualquier otro acto de liberalidad en dinero o en especie.

XV. NORMAS CONSTITUCIONALES QUE HAN SIDO VULNERADAS CON LA EXPEDICIÓN DE LA LEY DE REGALÍA MINERA

En nuestro concepto, las normas constitucionales afectadas con la expedición de la Ley de Regalía Minera son, básicamente, las siguientes: el derecho real contenido en el artículo 66 de la Constitución Política, el derecho a la igualdad contenido en el inciso 2 del artículo 2 y en el artículo 103 de la Constitución, y el derecho de propiedad contenido en el inciso 16 del artículo 2 y en el artículo 70 de la Constitución. A continuación se analizará cada derecho constitucional vulnerado por separado:

1. El derecho real contenido en el artículo 66 de la Constitución Política

El artículo 66 de la Constitución Política establece que los recursos naturales son patrimonio de la Nación y que el Estado es soberano en su aprovechamiento, disponiendo que a través de Ley Orgánica se fijan las condiciones de la utilización de los mismos y de su otorgamiento a particulares. La expresión "condiciones de su utilización" contenida en el artículo objeto de comentario comprende tanto los derechos como las obligaciones a cargo del particular que, a través de un título concedido por el Estado, se encuentra en capacidad de aprovechar los recursos naturales.

La Ley Orgánica para el Aprovechamiento Sostenible de los Recursos Naturales regula los alcances del artículo 66 de la Constitución Política. Su primer artículo establece el régimen de aprovechamiento sostenible de los recursos naturales, estableciendo sus condiciones y modalidades de otorgamiento a particulares.

El artículo 19 de la Ley objeto de comentario establece que los derechos para el aprovechamiento de los recursos naturales se otorgan mediante las modalidades que por leyes especiales se conceden para cada recurso natural.⁴¹ La misma norma dispone la reserva de dominio en favor del Estado sobre los recursos naturales, así como sobre sus frutos y productos, mientras estos no hayan sido concedidos a particulares a través de algún título, como es el caso de las concesiones que otorga el Estado que se encuentran reguladas por leyes especiales.

El artículo 7 de la Ley General de Minería, concordante con la norma II del Título Preliminar de la misma, establece que las actividades mineras se desarrollan bajo el sistema de concesiones. A su vez, el artículo 9 de la misma Ley señala que la concesión minera es un bien inmueble que otorga a su titular el derecho a la exploración y explotación de los recursos minerales concedidos.

La concesión minera a que se refiere el artículo 9 de la Ley General de Minería es, en definitiva, el sistema que dicha norma ha establecido para el aprovechamiento de los recursos minerales, resultando plenamente consistente con lo dispuesto en el artículo 19 de la Ley Orgánica para el Aprovechamiento Sostenible de los Recursos Naturales antes citado.

En ese orden de ideas, si la concesión minera constituye un derecho real que ha sido adquirido en las condiciones y con las limitaciones que establezca el título respectivo⁴², a cambio

⁴¹ "Artículo 19: Los derechos para el aprovechamiento sostenible de los recursos naturales se otorgan a los particulares mediante las modalidades que establecen las leyes especiales para cada recurso natural. En cualquiera de los casos, el Estado conserva el dominio sobre estos, así como sobre los frutos y productos en tanto ellos no hayan sido concedidos por algún título a los particulares".

⁴² "El artículo 23 de la Ley Orgánica para el Aprovechamiento Sostenible de los Recursos Naturales establece que: "La concesión aprobada por leyes especiales otorga al concesionario el derecho para el aprovechamiento sostenible del recurso natural concedido, en las condiciones y con las limitaciones que establezca el título respectivo (...)".

de la obligación de efectuar pagos determinados como el derecho de vigencia⁴³, dicho derecho real otorga las facultades de explotar y adquirir la propiedad de los recursos minerales extraídos, sin que se pueda exigir al particular una retribución adicional que modifique el régimen establecido previamente, en el cual se fijó claramente la retribución que, por todo concepto y en forma anual, debe pagar el concesionario para que se le otorgue el derecho y pueda mantener su vigencia.

Dicha única retribución por todo concepto, a favor del Estado, no puede fijarse en función de un porcentaje del valor de los concentrados, puesto que los mismos pertenecen al concesionario y no al Estado o la Nación, tal como se verá más adelante.

Por consiguiente, cabe entender que si la regalía minera es una segunda retribución al Estado que califica como ingreso originario de este, se estaría vulnerando la Ley Orgánica para el Aprovechamiento Sostenible de los Recursos Naturales y el artículo 66 de la Constitución Política.

2. El derecho a la igualdad

El primer párrafo del artículo 103 de la Constitución Política permite expedir leyes especiales cuando lo exija la naturaleza de las cosas, pero no por diferencia de las personas. Esta norma debe ser concordada con el inciso 2 del artículo 2 de la Carta Fundamental que establece igualdad ante la ley sin discriminación por condición económica.⁴⁴

El artículo 10 de la Ley General de Minería estipula que la concesión minera otorga a su titular un derecho real consistente en la suma de los atributos que la misma reconoce al concesionario, siendo las concesiones irrevocables en tanto el titular cumple las obligaciones que dicha Ley exige para mantener su vigencia.

⁴³En materia de concesiones mineras, solo se paga el derecho de vigencia como requisito previo para que se expida el título de concesión minera y luego cada año para mantener vigente el derecho. El derecho de vigencia se menciona en los artículos 20 y 21 de la Ley Orgánica para el Aprovechamiento Sostenible de los Recursos Naturales, cuyos textos son los siguientes:

"Artículo 20.- Todo aprovechamiento de recursos naturales por parte de particulares da lugar a una retribución económica que se determina por criterios económicos, sociales y ambientales.

La retribución económica a que se refiere el párrafo precedente, incluye todo concepto que deba aportarse al Estado por el recurso natural, ya sea como contraprestación, derecho de otorgamiento o derecho de vigencia del título que contiene el derecho, establecidos por las Leyes Especiales.

El canon por explotación de recursos naturales y los tributos se rigen por su ley especial."

"Artículo 21.- La Ley Especial dictada para el aprovechamiento sostenible de cada recurso natural precisa las condiciones, términos, criterios y plazos para el otorgamiento de los derechos, incluyendo los mecanismos de retribución económica al Estado por su otorgamiento, mantenimiento del derecho de vigencia, las condiciones para su inscripción en el registro correspondiente, así como la posibilidad de cesión entre particulares."

Conforme al contenido de los artículos antes descritos, para el otorgamiento del título de concesión minera existe una única retribución a favor del Estado que de manera alternativa puede ser una contraprestación, un derecho de otorgamiento, o un derecho de vigencia. Por tal razón, queda claro que la retribución a favor del Estado por la explotación de los recursos naturales se encuentra ya definida, y es el derecho de vigencia. El artículo 21 de la Ley Orgánica para el Aprovechamiento Sostenible de los Recursos Naturales es enfático al indicar que el único mecanismo de retribución para el otorgamiento del título de la concesión minera es el pago del derecho de vigencia. Resulta de especial interés tener en cuenta que la norma objeto de comentario, hace referencia a la retribución, que incluye todo concepto y que es el pago del ya citado derecho de vigencia, criterio que es mantenido por la Ley General de Minería, norma especial sobre la materia, que no establece ninguna retribución adicional.

De lo expuesto se concluye lo siguiente: a) que el aprovechamiento del recurso natural puede generar una retribución económica a favor del Estado, que tiene la condición de ingreso originario; y, b) que el pago de esta retribución económica, que es por todo concepto, se realiza por cualquiera de los tres siguientes conceptos: contraprestación (aun cuando la utilización de este término no se ajuste a su real naturaleza), derecho de otorgamiento o derecho de vigencia, pero no por más de uno de dichos conceptos, pues la utilización del término "o" en el artículo 20 de la Ley Orgánica para el Aprovechamiento Sostenible de los Recursos Naturales importa que dichos tres conceptos sean excluyentes entre sí.

⁴⁴*"Artículo 2.- Todo persona tiene derecho:
2. A la igualdad ante la ley. Nadie debe ser discriminado por motivo de origen, raza, sexo, idioma, religión, condición económica o de cualquier otra índole."*

El derecho a la igualdad se traduce en que la ley debe aplicar el mismo criterio a todas las relaciones y situaciones jurídicas semejantes.

A pesar de lo antes indicado, la Ley de Regalía Minera discrimina de diversas formas:

- Al no incluir a los que realizan actividad minera obteniendo concentrados, pero que carecen de la condición de titulares mineros (debe tenerse presente que el Reglamento ha ido más allá de lo dispuesto en la Ley de Regalía Minera al incorporar a los cesionarios mineros).
- Al establecerse en el artículo 5 de la Ley que el porcentaje de contraprestación varía según el valor que resulta de la cantidad de concentrados producidos.⁴⁵ Conforme a ello, la Ley de Regalía Minera fija la contraprestación por la cantidad de unidades de producción y no por valor unitario de medición, por lo que paga más contraprestación aquel que más produce, a pesar que el valor del bien se mantenga siempre igual, lo que conlleva que la mayor eficiencia o capacidad instalada del productor importe la aplicación de una contraprestación distinta.
- Al gravar con un porcentaje del 0% a los pequeños productores mineros y a los productores mineros artesanales.
- A su vez, la Ley de Regalía Minera crea, para el sector minero, una carga adicional que no es compatible con el régimen previsto para otros sectores que también explotan bienes respecto de los cuales la Nación inicialmente goza de ciertos derechos y que, a pesar de ello, no tienen una obligación de ese tipo. Ello entra en conflicto con lo dispuesto en el artículo 72 de la Ley General de Minería⁴⁶, que estipula como beneficios de los titulares de actividad minera la no discriminación en materia cambiaria, en lo referente a regulación, tipo de cambio u otras medidas de política económica; y la no aplicación de un tratamiento discriminatorio respecto de otros sectores de la actividad económica.

En este punto, resulta pertinente hacer un breve comentario en torno al caso de las regalías petroleras, ya que se señala con frecuencia que constituyen un antecedente de aplicación de regalías en el país.

Al respecto, debe precisarse que las regalías petroleras se fijan sobre la base de un porcentaje sobre la producción fiscalizada de hidrocarburos y forman parte del contrato suscrito con el Estado. Dicho en otros términos, la base está dada por el valor del hidrocarburo

⁴⁵Artículo 103.- Pueden expedirse leyes especiales porque así lo exige la naturaleza de las cosas, pero no por razón de las diferencias de las personas (...).

⁴⁶Artículo 5.- Rangos para el pago de Regalía Minera:

Los rangos para el pago de regalía minera es sobre el valor de concentrado o su equivalente:

a) Primer Rango: hasta US\$ 60 (Sesenta) millones de dólares anuales paga el 1% (Uno por ciento).

b) Segundo Rango: por el exceso de US\$ 60 (Sesenta) millones hasta US\$ 120 (Ciento veinte) millones de dólares anuales paga el 2% (Dos por ciento).

c) Tercer Rango: por el exceso de US\$ 120 (Ciento veinte) millones de dólares anuales paga el 3% (Tres por ciento).

⁴⁶Artículo 72.- Con el objeto de promover la inversión privada en la actividad minera, se otorga a los titulares de tal actividad los siguientes beneficios:

(...)

b) No discriminación en materia cambiaria, en lo referente a regulación, tipo de cambio u otras medidas de política económica (...)

d) La no aplicación de un tratamiento discriminatorio respecto de otro sector de la actividad económica (...).

producido combinado con la rentabilidad del proyecto, razón por la cual las regalías son una cifra dinámica que puede ir variando conforme se explota el yacimiento. De acuerdo a ello, queda claro que en este caso la regalía no es impuesta por el Estado, sino que es acordada previamente con Perupetro, por lo que dependerá de la rentabilidad del yacimiento (que se va determinando a lo largo de su explotación) y del acuerdo entre las partes (determinado por la canasta de precios de hidrocarburos a ser aplicados).

3. El derecho de propiedad

Los minerales, en su entorno natural, no se encuentran en estado puro a efectos de ser comercializados, sino que requieren ser sometidos a diversos procesos a fin de separar las impurezas. Los minerales concentrados son producto de la ejecución de una serie de procesos adicionales a la extracción.

La Ley General de Minería, la Ley Orgánica para el Aprovechamiento Sostenible de los Recursos Naturales y el Código Civil establecen que son propiedad del concesionario minero los recursos extraídos como consecuencia del ejercicio de su actividad, siendo igualmente de su propiedad los concentrados obtenidos producto de la realización de actividades industriales posteriores.⁴⁷ Estos últimos tienen un valor agregado que es consecuencia de los costos de diverso tipo en que el concesionario tuvo que incurrir.

La Ley de Regalía impone una contraprestación que se paga por un valor porcentual de la propiedad del concesionario que no es estrictamente en bien físico (que sería el caso del mineral en boca mina o en bruto), sino que incluye a su vez todos los costos en los que se ha incurrido para obtener el concentrado (es decir, se grava la actividad que proporciona valor agregado a la explotación del bien). De acuerdo a ello, la Ley de Regalía Minera obliga al concesionario minero a desprenderse de un porcentaje del valor de los concentrados de su propiedad, en vista que los minerales extraídos de su estado natural y los concentrados son frutos y productos que pertenecen a este. Dicha afectación patrimonial es impuesta sin que existan causas de seguridad nacional o necesidad pública declaradas por ley y, más aún, sin el previo pago en efectivo de una indemnización justipreciada que incluya compensación por el eventual perjuicio, conforme a lo establecido en el artículo 70 de la Constitución Política.⁴⁸

A través de la regalía minera se genera una privación forzosa de la propiedad del titular de la actividad minera, en vista que el concesionario, luego de pagar el derecho de vigencia, se convierte en propietario de los recursos minerales extraídos y de los concentrados resultantes, por lo que al obligársele ahora a pagar la regalía minera se crea una segunda contraprestación que afecta su derecho de propiedad.

⁴⁷ El artículo 4 de la Ley Orgánica para el Aprovechamiento Sostenible de los Recursos Naturales señala que: "Los recursos naturales mantenidos en su fuente, sean estos renovables o no renovables, son patrimonio de la Nación. Los frutos y productos de los recursos naturales, obtenidos en la forma establecida en la presente Ley, son del dominio de los titulares de los derechos concedidos sobre ellos", mientras que el artículo 23 de la misma norma estipula que: "(...) La concesión otorga a su titular el derecho de uso y disfrute del recurso natural concedido y, en consecuencia, la propiedad de los frutos y productos a extraer (...)".

Los artículos 9 y 10 de la Ley General de Minería estipulan que la concesión minera otorga a su titular el derecho de exploración y explotación de los recursos minerales concedidos, y otorga a su titular un derecho real consistente en la suma de los atributos que dicha Ley reconoce al concesionario. Por su parte, los artículos 892 y 894 del Código Civil establecen que los frutos y productos pertenecen al productor o titular del derecho.

⁴⁸ Artículo 70. El derecho de propiedad es inviolable. El Estado lo garantiza. Se ejerce en armonía con el bien común dentro de los límites de la Ley. A nadie puede privarse de su propiedad sino, exclusivamente por causa de seguridad nacional o necesidad pública, declarada por ley y previo pago en efectivo de indemnización justipreciada que incluya compensación por el eventual perjuicio (...).

Teniendo en cuenta que la Ley de Regalía Minera obliga al concesionario a desprenderse de un porcentaje del valor de los concentrados que son de su propiedad, imponiéndole un pago que constituye una disminución obligada de un porcentaje del valor de dichos concentrados, sin que exista pago alguno en efectivo por el justiprecio o prestación correspondiente al valor de su propiedad respecto del concentrado, cabe sostener que dicha norma resulta confiscatoria respecto de la propiedad del concesionario.

De otro lado, y como aspecto también vinculado al escenario constitucional, conviene mencionar que en la expedición de la Ley de Regalía Minera no se ha respetado el procedimiento formal previsto en la propia Constitución Política para que la afectación creada por la misma resulte válida. En efecto, el artículo 66 de la Norma Fundamental establece que por Ley Orgánica se fijan las condiciones de utilización de los recursos naturales renovables y no renovables, y de su otorgamiento a particulares.⁴⁶ En tal virtud, los derechos y obligaciones derivados de una concesión no están sujetos a disposiciones que no provengan de una ley orgánica. De acuerdo a ello, la Ley de Regalía Minera debió ser aprobada como ley orgánica a fin de cumplir con el requisito de forma contenido en la Constitución Política. Por tal razón, debió haberse gestado siguiendo el procedimiento de doble votación que establecen los artículos 73 y 78 del Reglamento del Congreso de la República⁴⁷, requisito que en definitiva no fue cumplido.

A modo de resumen, cabe concluir que, al carecer de la categoría de ley orgánica que la Constitución dispone, la Ley de Regalía Minera no podía variar el escenario en el que se otorgan los títulos de las concesiones mineras, imponiendo una contraprestación adicional por la explotación de los recursos naturales.⁴⁸

A su vez, es pertinente mencionar que, como resultado de la vulneración de los derechos constitucionales antes descritos y, como resultado de la afectación del marco legal establecido constitucionalmente, la Ley de Regalía Minera trastoca el derecho de los titulares de actividad minera a la garantía de seguridad jurídica que consiste en la certidumbre y confianza que toda persona tiene respecto a las condiciones jurídicas de sus actos, en el derecho que toda persona tiene a gozar de un régimen legal estable y predecible, y en la garantía a que el legislador y la administración respeten el marco legal existente.

⁴⁶ Artículo 66.- *Los recursos naturales renovables y no renovables son patrimonio de la Nación. El Estado es soberano en su aprovechamiento. Por ley orgánica se fijan las condiciones de su utilización y de su otorgamiento a particulares. La concesión otorga a su titular un derecho real, sujeto a dicha norma legal.*

⁴⁷ Artículo 73.- *El procedimiento legislativo se desarrolla por lo menos en las siguientes etapas:*

(...)

Las iniciativas legislativas que versen sobre leyes orgánicas, leyes de desarrollo constitucional y modificación de las leyes que se refieren al Régimen Económico (Título III de la Constitución Política) requieren para su aprobación de una doble votación. No se aplica este requisito a las iniciativas legislativas sobre las normas previstas en los artículos 78 y 80 de la Constitución.

Artículo 78.- (...) En el caso de los proyectos de ley que versen sobre las materias especificadas en el tercer párrafo del artículo 73 (es decir, las iniciativas legislativas que versen sobre leyes orgánicas, leyes de desarrollo constitucional y modificación de las leyes que se refieren al Régimen Económico), para su aprobación formal por el Congreso, habrá una doble votación. La segunda votación deberá efectuarse transcurridos seis (6) días como mínimo. Esta segunda votación será a totalidad y con sólo un debate de carácter general, salvo que, a petición del cuarenta por ciento (40%) de los miembros del Congreso, se exija efectuar un debate específico. Sin el requisito de la doble votación, la Mesa Directiva no puede proseguir el trámite de la ley, ni enviarla al Presidente de la República para su promulgación.

⁴⁸ El escenario es que solo se paga como retribución al Estado el derecho de vigencia por el otorgamiento del título de concesión minera.

Las vulneraciones a los derechos constitucionales antes descritos no significan que el Estado se encuentre impedido de crear nuevas obligaciones como la regalía minera, sino que este, en caso de hacerlo, debe proceder sin contravenir el marco legal existente. La regalía minera debió haber sido creada como un impuesto y no como una contraprestación que conlleva un efecto retroactivo en su aplicación.

En este último caso, la creación de la regalía minera como una contraprestación debió significar la modificación de la Ley Orgánica para el Aprovechamiento Sostenible de los Recursos Naturales y de la Ley General de Minería, bajo la óptica de modificar o precisar la naturaleza del derecho de vigencia, debiendo, justamente por ello, haberse hecho mediante la expedición de una ley orgánica.

Si bien es cierto que lo señalado en el párrafo anterior es posible desde el punto de vista legal, no cabe duda que significa una desnaturalización de la esencia del marco legal vigente para el sector minero desde hace ya más de una década, el cual ha significado una fuerte afluencia de capital, tanto nacional como extranjero.

XVI. ACCIONES ADOPTADAS CONTRA LA EXPEDICIÓN DE LA LEY DE REGALÍA MINERA

Frente a la expedición de la Ley de Regalía Minera, un grupo de más de 5,000 ciudadanos interpuso una demanda contra el Estado Peruano, a fin que se declare la inconstitucionalidad de los artículos 1, 2, 3, 4 y 5 de la Ley 28258.

Dicha demanda ha sido resuelta mediante la sentencia de fecha 1 de abril de 2005, expedida por el Tribunal Constitucional, que declaró infundada la misma y procedió a exhortar al Congreso de la República a fin que establezca los mecanismos legales pertinentes que garanticen que la recaudación de la regalía minera cumpla con lo dispuesto en la Ley de Regalía Minera. De igual modo, el Tribunal Constitucional recomendó integrar a las Fuerzas Armadas y Policiales en la distribución de los montos recaudados dispuesta en el artículo 4 del mismo cuerpo normativo.

Con la resolución expedida, el Tribunal Constitucional ratifica la validez de la Ley de Regalía Minera y su aplicación obligatoria, tanto respecto de las concesiones ya otorgadas como de aquellas que se concedan en el futuro.

Entre los argumentos centrales expuestos por el Tribunal deben considerarse los siguientes, que cumplimos con reseñar:

- Se considera que, si bien el artículo 66 de la Constitución Política establece que solo por Ley Orgánica pueden fijarse las condiciones para la utilización de los recursos naturales y su concesión a terceros, ya existe una norma con dicho rango, que es la Ley Orgánica para el Aprovechamiento Sostenible de los Recursos Naturales, que autoriza al Estado a establecer una retribución económica a cargo de los titulares de las concesiones, la cual, a criterio del Tribunal, puede ser regulada mediante una ley que no necesariamente sea orgánica.

Se indica a su vez que, debido a su carácter excepcional, el ámbito material reservado para las leyes orgánicas debe entenderse de manera especialmente restrictiva.

- Se considera que la regalía minera tiene una naturaleza jurídica diferente a la del canon minero y a la del derecho de vigencia, por lo que pueden coexistir en el sistema jurídico.

En tal sentido, el Tribunal Constitucional define a la regalía minera como la contraprestación del titular de la concesión por la explotación de los recursos naturales no renovables;

mientras que el canon es la compensación del Estado mediante la distribución de los ingresos ya recaudados, y el derecho de vigencia es la retribución por el mantenimiento de la concesión.

- A criterio del Tribunal, la creación de la regalía minera no importa un trato discriminatorio al afectar solo a la actividad minera, obviando al resto de sectores productivos, puesto que no puede equipararse la actividad económica realizada por el sector minero con la efectuada por otros sectores, ni con la realizada por pequeñas empresas de explotación minera. En ese orden de ideas, se asume que la existencia de la regalía minera tiene justificaciones objetivas y razonables que descartan la posibilidad de un trato desigual.
- Se sostiene que la regalía minera no constituye una violación al derecho de propiedad, puesto que los recursos naturales son patrimonio de la Nación, y que tal derecho debe determinarse de acuerdo a su función social. El Tribunal sostiene que, por tal razón, los recursos naturales no son objeto de derechos de propiedad semejantes a los que corresponden a las relaciones respecto de bienes de dominio privado, y que el otorgamiento de la concesión se regula en el marco del derecho público, que permite al Estado intervenir de forma tal que asegure la finalidad para la que fue otorgada y la satisfacción del interés público.

Asimismo, el Tribunal Constitucional considera que no resulta objetable que la regalía se calcule sobre el valor del concentrado y no sobre el valor del mineral en boca de mina, ya que de esa manera se permite al Estado ejercer una adecuada fiscalización respecto de los montos declarados por los titulares de la actividad minera.

- El Tribunal sostiene, a su vez, que el establecimiento de la regalía minera no ha incumplido el compromiso de respetar los atributos que la ley confiere a los titulares de concesiones mineras, pues la naturaleza de estos actos no otorga al concesionario la inmutabilidad del régimen jurídico, ni impide la intervención del Estado mediante el ejercicio de su *ius imperium* cuando así lo justifique el interés público, ni afecta las reglas de juego para la inversión privada, en vista que con ello no se ha alterado la naturaleza jurídica de la concesión ni las condiciones para su otorgamiento.

En lo concerniente a aquellas empresas que cuenten con contratos de estabilidad vigentes a la fecha de expedición de la Ley de Regalía Minera entendemos que, conforme a lo dispuesto en el considerando 109 y a lo dispuesto en el acápite a) del considerando 112 de la sentencia expedida, estas se encontrarían exceptuadas de su pago en razón que los contratos-ley otorgan al concesionario la inmutabilidad del régimen jurídico pactado.⁵² Sin embargo, debe tenerse presente el comentario expuesto en el párrafo final del punto 10 del presente documento.

⁵²El considerando 109 y el acápite a) del considerando 112 de la Sentencia expedida por el Tribunal Constitucional con fecha 1 de Abril del 2005 establece lo siguiente:

"Considerando 109: A criterio de este Tribunal, con el establecimiento de la regalía minera el Estado no ha incumplido el compromiso de respetar los atributos que la ley confiere a los inversionistas titulares de la concesión, pues la naturaleza de estos actos -además al derecho público- no otorgan al concesionario la inmutabilidad del régimen jurídico, para cuyo caso operan los contratos-ley; ni imposibilitan la intervención del Estado mediante el ejercicio de su ius imperium y cuando así lo justifica el interés público".

"Considerando 112: (...)

a): Por los fundamentos antes expuestos, se concluyen tres premisas: a) La concesión minera no determina, prima facie, la estabilidad o inmutabilidad de lo pactado, para lo cual existen los contratos-ley; (...)"

XVII. PRINCIPALES DIFERENCIAS ENTRE EL IMPUESTO ESPECÍFICO A LA ACTIVIDAD MINERA APROBADO EN CHILE Y LA REGALÍA MINERA IMPUESTA EN EL PERÚ

Con fecha 27 de mayo de 2005, fue promulgada en Chile la Ley 20026, que establece el Impuesto Específico a la Actividad Minera, el cual modifica la Ley sobre Impuesto a la Renta y el Decreto Ley 600 de 1974.

Dicha ley establece el cobro de un tributo de hasta un 5% de las utilidades operacionales de las empresas mineras y empresas relacionadas con el explotador minero (entendiéndose, por tal, toda persona natural o jurídica que extraiga sustancias minerales de carácter concesible y las venda en cualquier estado productivo en que se encuentren), considerando para su cálculo el equivalente a la depreciación y amortización normal, y descontando los gastos por concepto de intereses y pérdidas acumuladas. El Impuesto Específico a la Actividad Minera es considerado gasto para efectos del cálculo del impuesto de primera categoría y empezará a regir el 1 de enero de 2006.⁵³

El impuesto afecta, con una tasa del 5%, a los explotadores que tengan una producción vendida desde 50 mil toneladas de cobre fino al año o su equivalente en otros minerales. Aquellas empresas que produzcan menos de 12 mil toneladas serán excluidas y las que produzcan entre 12 mil y 50 mil pagarán tasas diferenciadas, basadas en tramos de tonelaje, que pueden ir de 0.5% a 4.5%.

La Ley 20026 plantea la posibilidad a los nuevos inversionistas mineros de acogerse a un nuevo sistema de invariabilidad tributaria, consistente en la manutención, por un plazo de 15 años, de la tasa del impuesto específico que se establece en la misma, así como de su base de cálculo. Para acogerse a este beneficio, las inversiones deberán ser por un monto igual o superior a US\$ 50'000,00 o su equivalente en otras monedas extranjeras; someter sus estados financieros anuales a una auditoría externa; y, presentarlos junto a una memoria anual a la Superintendencia de Valores y Seguros. Los proyectos actualmente en desarrollo pueden someterse al nuevo sistema, siempre que renuncien a dichas invariabilidades.

Es importante mencionar que la Ley 20026 reconoce expresamente los contratos suscritos con los inversionistas extranjeros con anterioridad.⁵⁴ En tal sentido, establece que se respetarán las condiciones pactadas con aquellos inversionistas extranjeros que hayan suscrito contratos con el Estado para invertir en minería, con anterioridad al 1 diciembre de 2004. Sin embargo, aquellos que hayan renunciado a la invariabilidad sí estarían afectos al nuevo impuesto.

Sin perjuicio de lo anterior, los inversionistas extranjeros pueden optar por mantener dichos contratos con el Estado o bien renunciar a la invariabilidad tributaria y acogerse a la nueva tributación, para lo cual se les ofrece una tasa del impuesto específico del 4%. Adicionalmente, quedan favorecidos con un crédito por el 50% del monto del impuesto, imputable al Impuesto a

⁵³ Artículo 1 de la Ley 20026.

⁵⁴ El artículo 2 transitorio de la Ley 20026 establece lo siguiente: *"A aquellas inversionistas extranjeras y empresas receptoras de sus aportes que mantengan vigente un contrato de inversión extranjera suscrito con el Estado de Chile conforme a lo dispuesto en el Decreto Ley 600 de 1974, con anterioridad al día 1 de diciembre de 2004, no se les aplicará el impuesto específico establecido en el artículo 634 bis de la ley sobre Impuesto a la Renta, mientras gocen de los derechos contenidos en los artículos 7 y 11 bis numerales 1 y 2 del Decreto Ley 600 de 1974. Una vez vencido el plazo de vigencia de dichos derechos, o una vez que las empresas renuncian a ellos, las empresas receptoras quedarán en todo sujetas al impuesto específico a la actividad minera establecido en el artículo 634 bis de la Ley sobre Impuesto a la Renta, vigente a la fecha de extinción de estos derechos".*

la Renta por los años 2006 y 2007, encontrándose facultados para seguir usando depreciación acelerada hasta el año 2007.³⁵

A los nuevos inversionistas que suscriban contratos con el Estado entre el 1 de diciembre de 2004 y la entrada en vigencia de la Ley, se les ofrece invariabilidad tributaria por 15 años, quedando sujetos al impuesto específico con una tasa del 5%.

De lo antes expuesto, consideramos pertinente señalar los aspectos centrales que diferencian el Impuesto Específico a la Actividad Minera establecido en Chile de la Regalía Minera impuesta en el Perú. Dichos aspectos son, básicamente, los siguientes:

- a) La aplicación del Impuesto Específico a la Actividad Minera en Chile tiene por esencia el convertirse en una retribución en favor del Estado por lo que el explotador minero gana, y no por lo que vende en el ejercicio de su actividad, por lo que no se producirá el pago del mismo si los precios caen. Se trata de un impuesto específico a la renta obtenida por la venta de productos mineros, el cual pasará a incorporarse a la Ley sobre el Impuesto a la Renta. La Ley 20026 que crea el citado impuesto establece, a su vez, excepciones al pago del mismo.

Ello se funda en la circunstancia de no transformar proyectos marginalmente rentables, en proyectos no rentables por la sola aplicación del impuesto. El mismo no será de aplicación a aquellos explotadores mineros que durante el ejercicio hayan efectuado iguales ventas o ventas superiores a 12,000 toneladas de cobre fino al año o su equivalente en otros minerales, en razón a que los márgenes operativos con que trabaja la pequeña y mediana minería no permiten la aplicación del impuesto específico a dichos segmentos.

En el caso peruano, la situación es distinta, pues la regalía se aplica considerando rangos de ventas anuales, sin que resulte relevante el que la empresa pueda estar o no generando una utilidad producto de su actividad, con lo cual puede darse el caso de empresas que trabajen a pérdida y que, pese a ello, tengan que pagar regalías en favor del Estado.

- b) El pago efectuado por los sujetos obligados por concepto del Impuesto Específico a la Actividad Minera en Chile puede dar lugar al otorgamiento de un crédito equivalente al 50% del monto del impuesto que será imputable al Impuesto a la Renta que deban pagar por los años comerciales 2006 y 2007. Ello, en vista que lo se grava es la renta que obtiene el explotador minero (es decir, lo que efectivamente gana).

Lo señalado en el párrafo anterior, se sustenta en que las empresas que opten por el régimen de invariabilidad de acuerdo a las normas transitorias de la Ley 20026 se harán beneficiarias a un período de transición de dos años, dentro de los cuales la mitad del monto efectivamente pagado por concepto del impuesto específico operará como crédito del impuesto de primera categoría establecido en la Ley sobre Impuesto a la Renta, mientras que la otra mitad se considerará como gasto necesario para producir la renta, para efectos de la determinación del impuesto de primera categoría.

³⁵ El artículo 7 transitorio de la Ley 20026 estipula lo siguiente: "A los contribuyentes del impuesto establecido en el artículo 34 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, que se acajan al régimen establecido en los artículos 3, 4 o 5 transitorios, se les otorgará un crédito equivalente al 50% del impuesto mencionado que deban pagar por los años comerciales 2006 y 2007, el cual será imputable al impuesto establecido en el artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta que dicho contribuyente se encuentre obligado a pagar por las rentas de esos ejercicios. Si el monto de este crédito excediere el impuesto referido, dicho excedente no podrá imputarse a otro impuesto ni sufragarse su devolución. El impuesto específico a la minería que no puede imputarse como crédito del impuesto pagado en dichos años, podrá ser deducido como gasto necesario para producir la renta de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 34 antes señalado".

En el caso peruano, el monto efectivamente pagado por concepto de regalía minera será considerado como costo; es decir, como una deducción para efectos del Impuesto a la Renta del ejercicio correspondiente.

- c) La Ley 20026 aprobada en Chile respeta expresamente los contratos de estabilidad tributaria suscritos con anterioridad a la fecha de entrada en vigencia de la misma. Es así que aquellas empresas que gozan de los beneficios de invariabilidad tributaria que decidan mantenerse en dicho marco no serán materia de aplicación del Impuesto Específico a la Actividad Minera, mientras gozan de los derechos otorgados por los convenios suscritos; siendo sujetos de aplicación del impuesto una vez que las mismas dejen de gozar de dichos derechos.

En el caso peruano, al haber sido definida la regalía minera como una contraprestación, se produce un efecto retroactivo que puede pretender afectar a aquellas empresas que contaban con contratos de estabilidad debidamente suscritos, no obstante que, según la opinión que hemos expuesto con anterioridad, dichas empresas contarían con la garantía de la estabilidad administrativa, que fija el pago del derecho de vigencia como única retribución a favor del Estado por el otorgamiento del título de concesión que conlleva la explotación de los recursos minerales comprendidos en el área otorgada.

XVIII. CONCLUSIONES

Los distintos aspectos tratados en el contenido del presente análisis permiten llegar a las siguientes conclusiones:

1. Tal como ha sido definida en la Ley de su creación, la regalía minera constituye una contraprestación económica que los titulares de concesiones mineras pagan al Estado por la explotación de los recursos minerales metálicos y no metálicos, por lo que los pagos generados producto de su aplicación constituyen ingresos originarios del Estado. De acuerdo a ello, la regalía minera debería calcularse en base al mineral explotado o extraído (producto del ejercicio de la actividad de explotación) y no en base al mineral extraído y tratado hasta alcanzar su condición de concentrado o equivalente (que incluye las actividades de explotación y beneficio).

Lo antes indicado parte de la premisa que existe una incongruencia entre los artículos 2 y 3 de la Ley de Regalía Minera, la misma que no ha sido materia de pronunciamiento por el Tribunal Constitucional en la sentencia que expidiera con fecha 1 de abril de 2005. En efecto, conforme a lo estipulado en el artículo 2 de dicha norma, que define la regalía como una contraprestación, la obligación de pago de esta debe considerarse por la simple realización de actividades de explotación por parte del titular minero con independencia de si este realiza o no actividad de beneficio; sin embargo, conforme a lo dispuesto en el artículo 3 de la norma en cuestión, la regalía deberá pagarse en base a la referida actividad de explotación más el valor agregado que el sujeto obligado incorpora mediante su actividad de beneficio hasta obtener el concentrado o su equivalente.

2. El conceptuar la regalía minera como una contraprestación posibilita su aplicación retroactiva, con lo cual los titulares de concesiones mineras otorgadas con anterioridad a la vigencia de la Ley de Regalía Minera –y que, por tanto, contaban ya con el derecho irrevocable a la explotación de los recursos naturales concedidos– se verán afectados por la misma.
3. Si bien es cierto que lo señalado en el numeral previo es lo que corresponde aplicar por la definición consignada en la mencionada ley, es innegable la similitud existente entre la regalía minera y un impuesto que grava la renta bruta, más aún si esta cumple con las tres características que los tributos deben tener, que son el constituir una prestación patrimonial obligatoria, el haber sido impuesta por el Estado en uso de su facultad de *ius imperium* a

través de una ley, y el orientarse a procurar la cobertura de gastos públicos; por lo que su definición como contraprestación responde más bien a lograr que tenga efectos retroactivos, aspecto que no podría darse en el caso de un impuesto.

4. El hecho generador de la obligación tributaria, en el caso de la regalía minera, es la venta de mineral y no solo su extracción u obtención como activo de la empresa, lo que significa que la regalía vigente en el Perú es de tipo *ad valorem* impuesta sobre la producción.

Adicionalmente, al establecerse en la Ley de Regalía Minera que el porcentaje de contraprestación varía según el valor que resulta de la cantidad de concentrados producidos, se concluye que la contraprestación se encuentra fijada por la cantidad de unidades de producción y no por el valor unitario de medición, con lo cual paga más contraprestación aquel que más produce a pesar que el valor del bien se mantenga siempre igual, lo que conlleva que la mayor eficiencia o capacidad instalada del productor importe la aplicación de una contraprestación distinta.

5. El término "*valor del concentrado o equivalente*" contenido en el artículo 3 de la Ley de Regalía Minera es bastante impreciso y no existe técnicamente como sinónimo, lo que podría generar cuestionamientos al momento de aplicarse la norma. En efecto, dicho término importa la obtención de un polvo generado como consecuencia de un tratamiento aplicado en función a las propiedades de los minerales, pudiendo cada mineral recibir un tratamiento distinto según sus características, que en algunos casos son únicas, por lo que la obligación pecuniaria a favor del Estado pretendería sustentarse sobre una base imprecisa.
6. Las empresas que cuentan con convenios de estabilidad no deberían verse afectadas por la aplicación de la Ley de Regalía Minera, en vista que cuentan con la garantía de la estabilidad administrativa que fija la tasa correspondiente al derecho de vigencia como única retribución que se paga al Estado por todo concepto por el otorgamiento del título de concesión; más aún si no les resulta aplicable ninguna obligación legal adicional que signifique afectar o reducir su disponibilidad de efectivo. Al quedar estabilizada la tasa del derecho de vigencia como única retribución a favor del Estado, se concluye que ese es el único pago que se efectúa por el otorgamiento del título de concesión en el marco de lo dispuesto por la Ley Orgánica para el Aprovechamiento Sostenible de los Recursos Naturales y la Ley General de Minería.

A su vez, de conformidad con lo dispuesto en el considerando 109 y en el acápite a) del considerando 112 de la sentencia expedida por el Tribunal Constitucional con fecha 1 de abril de 2005, entendemos que, a criterio de dicho órgano jurisdiccional, los titulares mineros que cuentan con convenios de estabilidad se encontrarían protegidos frente al pago de regalías mineras por gozar de la inmutabilidad del régimen jurídico pactado.

No obstante lo mencionado en el párrafo anterior, debe tenerse en cuenta que es previsible que se generen posiciones discrepantes referentes a si los convenios de estabilidad tributaria protegen o no a las empresas frente al pago de regalías, por lo que deberá producirse un análisis caso por caso, según el texto específico de cada contrato, a fin de verificar si existe o no protección efectiva contra la regalía minera.

7. Existe el riesgo de que SUNAT desconozca la legislación y reglamentación de la regalía minera en caso rechace, en la determinación de la misma, la deducción del denominado *Roll Back* en compra de concentrados, contraviniendo así prácticas comerciales que constituyen usos y costumbres internacionales.

La determinación de la base de cálculo para el cómputo de la regalía minera contempla expresamente las deducciones por concepto de flete y seguro, siendo factible por ello deducir los importes que correspondan al denominado *Roll Back*, que incluyen precisamente

dichos conceptos, deducción que SUNAT viene desconociendo para efectos del Impuesto a la Renta por considerar que constituyen actos de liberalidad del exportador.

8. En nuestro concepto, con la expedición de la Ley de Regalía Minera, se han vulnerado los siguientes derechos constitucionales: el derecho real contenido en el artículo 66 de la Constitución Política, el derecho a la igualdad contenido en el inciso 2 del artículo 2 y en el artículo 103 de la Constitución, y el derecho a la propiedad contenido en el inciso 16 del artículo 2 y en el artículo 70 de la Constitución Política.

El derecho real ha sido vulnerado al imponerse la regalía minera como una segunda retribución, a favor del Estado, que la califica como ingreso originario de este; cuando la concesión minera otorga precisamente ese derecho real en las condiciones y con las limitaciones establecidas en el título respectivo, el cual fija claramente la retribución que, por todo concepto y en forma anual, debe pagar el concesionario para que se le otorgue el derecho y pueda mantener su vigencia.

El derecho a la igualdad ha quedado vulnerado al no incluirse en la Ley de Regalía Minera a aquellos que realizan actividad minera obteniendo concentrados sin tener la condición de titulares mineros; al establecerse que paga más contraprestación aquel que más produce (por fijarse esta en función a la cantidad de unidades de producción); al gravar con una tasa del 0% a los pequeños productores mineros y a los productores mineros artesanales; y, al crear una carga adicional para el sector minero que no es compatible con el régimen previsto para otros sectores que también explotan bienes respecto de los cuales la Nación inicialmente goza de ciertos derechos.

El derecho de propiedad ha quedado vulnerado al obligarse al concesionario a desprenderse de un porcentaje del valor de los concentrados de su propiedad, en vista que los minerales extraídos de su estado natural y los concentrados son frutos y productos que pertenecen a este.

9. La Ley de Regalía Minera impuesta en el Perú es menos competitiva para atraer inversiones hacia el sector minero que otras iniciativas legislativas existentes en la región, como vendría a ser el caso concreto de la recientemente promulgada Ley 20026, que crea el Impuesto Específico a la Actividad Minera en Chile.

Los aspectos centrales que hacen más atractivo el Impuesto Específico a la Actividad Minera creado en Chile, respecto de la Regalía Minera impuesta en el Perú, son los siguientes:

- El Impuesto Específico a la Actividad Minera establecido en Chile tiene por esencia convertirse en una retribución a favor del Estado por lo que el explotador minero gana, y no por lo que vende en el ejercicio de su actividad, lo que conlleva que no se producirá el pago del mismo si los precios caen.

En el caso peruano, la regalía se aplica considerando rangos de venta anuales, sin que resulte relevante que la empresa pueda estar o no generando utilidad producto de su actividad.

- El pago efectuado por concepto del Impuesto Específico a la Actividad Minera en Chile puede dar lugar al otorgamiento de un crédito equivalente al 50% del monto del impuesto efectivamente pagado que será imputable al Impuesto a la Renta que deba pagarse por los años comerciales 2006 y 2007.

En nuestro país, el monto efectivamente pagado por concepto de regalía minera será considerado como costo para efectos del Impuesto a la Renta del ejercicio correspondiente. La diferencia es sustancial, en vista que, en este último caso, el monto

efectivamente pagado será tratado como una deducción que permitirá recuperar solo una porción del impuesto pagado, mientras que en el caso de la Ley 20026 aprobada en Chile, al tratarse el monto pagado por concepto del Impuesto Específico a la Actividad Minera como un crédito, se podrá recuperar la totalidad del mismo, que a su vez, será imputable hasta un tope del 50% del monto que deba pagarse por concepto del Impuesto a la Renta en los años 2006 y 2007.

- La Ley promulgada en Chile respeta expresamente los contratos de estabilidad tributaria suscritos con anterioridad a la fecha de su entrada en vigencia.

En el ordenamiento peruano, al definirse la regalía minera como una contraprestación, se produce un efecto retroactivo que pretende afectar a aquellas empresas que contaban con contratos de estabilidad debidamente suscritos.

10. Es muy peligroso que se empiecen a dictar leyes creando nuevas obligaciones pecuniarias a favor del Estado, revestidas bajo la denominación de "contraprestaciones económicas"; en vista que ello, en realidad, representa una forma encubierta de crear nuevos tributos, con lo cual se trastoca el régimen legal consagrado en la Constitución Política.

Lo antes indicado no significa que el Estado se encuentre impedido de establecer nuevas obligaciones pecuniarias a ser asumidas por los particulares, sino que este, en caso de hacerlo, debe proceder sin contravenir lo dispuesto en el marco legal existente. Por tal razón, el establecer la regalía minera como una contraprestación económica, y no como un impuesto, debió significar, a nuestro entender, la modificación de la Ley Orgánica para el Aprovechamiento Sostenible de los Recursos Naturales y la Ley General de Minería, bajo la óptica de modificar o precisar la naturaleza del derecho de vigencia, cumpliendo con las formalidades legales requeridas para tal efecto.