

ALGUNAS CONSIDERACIONES SOBRE LAS REGALIAS MINERAS

Mariella de la Torre Salas*

I. INTRODUCCION

El presente trabajo tiene por objeto analizar algunos puntos relevantes sobre la naturaleza jurídica de las regalías mineras, así como determinar si nos encontramos frente a un impuesto encubierto, el tratamiento para aquellas empresas mineras que tienen contratos de estabilidad tributaria y otros apuntes para su aplicación práctica.

II. NORMAS LEGALES VIGENTES

- Ley N° 28258, Ley de Regalía Minera (publicada el 24 de junio de 2004), modificada por Ley N° 28323 (publicada el 10 de agosto de 2004), la cual regula todo lo referido a la constitución, determinación, recaudación, administración, distribución y utilización de la regalía minera (en adelante la Ley).
- Reglamento de la mencionada Ley de Regalía Minera (en adelante el Reglamento), aprobado mediante Decreto Supremo N° 157-2004-EF (publicado el 15 de noviembre de 2004), modificado por Decreto Supremo N° 018-2005-EF (publicado el 29 de enero de 2005).

III. ANALISIS DE LAS REGALIAS MINERAS

3.1. Definición legal

El artículo 2 de la Ley señala que *“la regalía minera es la contrapresta-*

* Abogado – Estudio Ferrero.

ción económica que los titulares de las concesiones mineras pagan al Estado por la explotación de los recursos minerales metálicos y no metálicos”.

La referida Ley define a la regalía minera como una “contraprestación” por el uso o aprovechamiento de recursos minerales, como si se tratara del pago libre y voluntario a cambio del derecho a explotar y aprovechar los recursos naturales.

En este contexto, entendemos que el legislador ha tratado de concebir a las regalías mineras como el pago a cambio de una prestación brindada por el Estado a los titulares de actividad minera. Por ello, debemos empezar por entender el alcance del término “contraprestación”.

El Diccionario Jurídico Fundamental de Pedro Flores Polo define a la contraprestación como: *“La prestación a la que se obligan recíprocamente cada una de las partes en un contrato bilateral. Por ejemplo en el contrato de compraventa, la entrega del bien y el pago del precio; en el contrato de trabajo, la prestación del servicio y el pago de la remuneración”*.¹

Asimismo, debemos referirnos al concepto civil del término prestación, para lo cual citamos a Manuel de la Puente y Lavalle, quien señala que: *“En el campo de la reciprocidad, las obligaciones son recíprocas cuando nacen coligadas entre sí en razón de la celebración del contrato. Por ejemplo, en el contrato de compraventa, el vendedor lo único que hace es asumir la obligación de transferir la propiedad del bien, a cambio de que el comprador asuma recíprocamente la obligación de pagar su precio en dinero. Cada una de las partes cumple el contrato asumiendo su respectiva obligación.*

En el caso de la prestación, la reciprocidad se manifiesta mediante no sólo la existencia de prestaciones a cargo de cada una de las partes, sino en la vinculación existente entre ellas, de tal manera que tienen así la calidad de prestación y de contraprestación. Con la creación de la relación jurídica obligacional, el vendedor se convierte en deudor de la prestación de entregar física o jurídicamente el bien, y el comprador se con-

¹ FLORES POLO, Pedro. Diccionario Jurídico Fundamental. Editora Jurídica Grijley. 2ª Edición. 2002, p. 174.

vierte en deudor de la prestación de pagar el dinero.

Se trata, por lo tanto de dos reciprocidades distintas, que tienen necesariamente que coexistir. No es posible que ambas prestaciones sean recíprocamente exigibles si las respectivas obligaciones no son recíprocamente contraídas”.²

Como se puede colegir de lo anteriormente citado, la utilización del término “contraprestación” debería evidenciar un acuerdo de voluntades, por el cual a cambio de una prestación la otra parte se obliga a cumplir con una contraprestación. No obstante, en el caso de las regalías mineras no existe acuerdo de voluntades entre el Estado y los particulares.

En efecto, la obligación de pago de las regalías mineras emana de una Ley a la cual están sometidos los titulares de la actividad minera, sin tener ninguna posibilidad de negociación o manifestación de voluntad. Por ende, en estricto sentido, no es adecuada la utilización del término de contraprestación para definir la naturaleza jurídica de las regalías mineras. Más bien debemos analizar las características dadas por la Ley y su Reglamento para determinar la verdadera naturaleza de las regalías mineras.

Además, como veremos más adelante, los titulares de actividad minera ya se encuentran sujetos al pago del Derecho de Vigencia a efectos de mantener la titularidad de las concesiones mineras otorgadas por el Estado. Estas concesiones mineras confieren a sus titulares el derecho a explorar y explotar los recursos minerales que se encuentran en las mismas.

3.2. Regalía Minera: ¿Contraprestación o Tributo?

Independientemente a la calificación de “contraprestación” otorgada por el legislador a las regalías mineras, debemos analizar si de acuerdo a las características de las mismas realmente nos encontramos frente a una contraprestación o un tributo, lo que pasamos a desarrollar a continuación.

² DE LA PUENTE Y LAVALLE, Manuel. El Contrato en General, Comentarios a la Sección Primera del Libro VII del Código Civil., Pontificia Universidad Católica del Perú, Fondo Editorial 1993, p. 191.

Al respecto, debemos empezar indicando que en nuestro derecho positivo no encontramos una definición del término tributo, por lo que recurrimos a las definiciones dadas por conocidos tributaristas.

Así, citamos a Héctor Villegas, quien considera que los tributos “*son las prestaciones en dinero (aunque algunos autores aceptan en especie) que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio, en virtud de una ley y para cubrir los gastos que demanda la satisfacción de necesidades públicas*”³. Villegas señala también que “*la prestación que configura el tributo se exige mediante la coacción, o sea, la facultada de “compeler” el pago de la exacción requerida. La coacción se manifiesta especialmente en la prescindencia de la voluntad del obligado en cuanto a la creación del tributo. La “bilateralidad” de los negocios jurídicos es sustituida por la “unilateralidad” en cuanto al nacimiento de la obligación*”.⁴

Las regalías mineras bajo comentario encuadran perfectamente en la definición de tributo dada por Villegas. En efecto, las regalías mineras constituyen una exacción impuesta unilateralmente por el Estado, en virtud su *ius imperium*, a través de una ley.

Asimismo, como veremos más adelante, las regalías mineras pueden ser requeridas coactivamente por la SUNAT, al amparo de las facultades reconocidas tanto en la Ley como en el Reglamento.

Por ende, resulta evidente que las regalías mineras no tienen la naturaleza de “contraprestación” en virtud de un libre acuerdo de voluntades, tal como podría ser el caso de regalías pactadas contractualmente entre particulares o en procesos de privatización llevados a cabo por el Estado. Más bien, las regalías mineras constituyen una obligación a cargo de los titulares mineros que, en principio, deben cumplir por el solo mandato de la ley.

Por su parte, Martín Queral, Lozano Serrano y Poveda Blando señalan que “*El tributo es un ingreso público de derecho público obtenido por un ente público, titular de un derecho de crédito frente al contribuyente*

³ VILLEGAS, Héctor Belisario. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. Editorial Astrea, Buenos Aires. 8ª Edición. 2002, p. 151.

⁴ VILLEGAS, Héctor Belisario. Ob. cit., p. 153.

*obligado, como consecuencia de la aplicación de la ley a un hecho indicativo de capacidad económica, que no constituye sanción de un ilícito”.*⁵

Estos autores añaden que: “Las notas que caracterizan jurídicamente el tributo son:

- a) *El tributo grava normalmente una determinada manifestación de capacidad económica (...)*
- b) *El tributo constituye hoy el más típico exponente de los ingresos público (...)*
- c) *El tributo consiste generalmente en un recurso de carácter monetario, aunque en ocasiones pueda consistir en la entrega de determinados bienes, de naturaleza no dineraria.*
- d) *El tributo no constituye nunca la sanción de un ilícito, salvo que la sanción consista en la extensión a cargo de un tercero de una obligación tributaria (...)*
- e) *El tributo no tiene alcance confiscatorio (...)*
- g) *El tributo se aplica en la realidad como si fuese un derecho de crédito y una correlativa obligación (...)*
- h) *El tributo tiene como finalidad esencial posibilitar la financiación de gasto público, aunque pueda dirigirse también a satisfacer otros objetivos públicos; propiciar una política de creación de empleos, estimular el desarrollo económico de una determinada zona geográfica”.*⁶

Nuevamente las regalías mineras se encuentran comprendidas en la definición de tributo antes citada y, en adición, reúnen las características descritas por Martín Queralt y otros. Observamos que las regalías constituyen un ingreso público que será distribuido entre las municipalidades,

⁵ MARTÍN QUERALT, Juan; Lozano Serrano, Carmelo y Poveda Blanco, Francisco. Derecho Tributario. Editorial Aranzadi. Pamplona. 2ª Edición 1997, p. 31.

⁶ MARTÍN QUERALT, Juan y otros. Ob. cit., p. 31.

gobiernos locales y gobiernos regionales⁷, no constituyen la sanción de un ilícito y surgen de la aplicación de la ley a un hecho indicativo de capacidad económica.

Sobre este último elemento, debemos indicar que las regalías mineras se pagan sobre el valor del concentrado o equivalente vendido en un mes determinado, tomando en cuenta la cotización internacional de precios.

Respecto a las características del tributo, vemos que las regalías mineras cumplen con las mismas, debiendo precisar que la característica que indica que el tributo no tiene alcance confiscatorio debe ser analizada en cada caso concreto. Ello debido a que el alcance confiscatorio se debe analizar tomando en cuenta las circunstancias particulares de cada caso y no puede ser generalizado en virtud de los términos en los que fue creado el tributo.

En efecto, analizando las características de la regalía minera vemos que la misma constituye una imposición del Estado para quienes explotan recursos minerales y no una contraprestación voluntaria por dicho derecho.

Ahora bien, habiendo definido que las regalías mineras son por sus características un tributo y no una contraprestación, debemos pasar a analizar frente a que clase de tributo nos encontramos: ¿Impuesto, contribución o tasa?

La Norma II del Título Preliminar del Código Tributario establece las definiciones de impuestos, contribuciones y tasas, tal como citamos a continuación:

“Este Código rige las relaciones jurídicas originadas por los tributos. Para estos efectos, el término tributo comprende:

⁷ Las regalías mineras serán distribuidas de la siguiente forma: (a) 20% a los gobiernos locales del distrito o distritos donde se explota el recurso natural, de los cuales el 50% debe ser invertido en las comunidades donde se explota el yacimiento; (b) 20% para los gobiernos locales de la provincia o provincias donde se encuentra en explotación el recurso natural; (c) el 40% a las municipalidades distritales y provinciales del departamento o departamentos de las regiones donde se encuentra en explotación el recurso mineral; (d) el 15% a los gobiernos regionales donde se encuentra en el yacimiento; y (e) el 5% a las universidades nacionales de la región donde se encuentra el recurso natural en explotación.

- a) *Impuesto: Es el tributo cuyo cumplimiento no origina una contraprestación directa a favor del contribuyente por parte del Estado.*
- b) *Contribución: Es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales.*
- c) *Tasa: Es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva por el Estado de un servicio público individualizado en el contribuyente”.*

Asimismo, la mencionada Norma II del Título Preliminar establece que dentro de las tasas se encuentran tanto los arbitrios, como los derechos y las licencias, como sigue:

“1. Arbitrios: son tasas que se pagan por la prestación o mantenimiento de un servicio público.

2. Derechos: son tasas que se pagan por la prestación de un servicio administrativo público o el uso o aprovechamiento de bienes públicos.

3. Licencias: son tasas que gravan la obtención de autorizaciones específicas para la realización de actividades de provecho particular sujetas a control o fiscalización”.

De la clasificación de tributos antes descrita, podemos señalar que las regalías mineras no pueden ser entendidas como contribuciones, pues no existe ninguna obra pública o actividad estatal por la cual los titulares de actividad minera se vean beneficiados.

En relación a las tasas, debemos señalar que, si bien las mismas se encuentran sub-clasificadas en arbitrios, licencias y derechos, las tres clases deben de cumplir con la característica común aplicable a las tasas, vale decir, que debe existir una prestación efectiva de un servicio público individualizado en el contribuyente, lo cual no ocurre en el caso de la regalías mineras, ya que el Estado no presta ningún tipo de servicio público a favor de los titulares de actividad minera.

Respecto a los impuestos, debemos señalar que esta es la clasificación en la que encuadran las regalías mineras, pues su cumplimiento no origina

una contraprestación a cargo del Estado.

En adición, consideramos pertinente mencionar lo indicado por Héctor Villegas en relación a la naturaleza jurídica del impuesto, quien señala que: *“El impuesto no tiene más fundamento jurídico justificante que la sujeción a la potestad tributaria del Estado. En virtud de ella éste exige coactivamente a los ciudadanos su contribución para cumplir sus fines”*⁸. Asimismo, Villegas considera que *“Los elementos propios del impuesto son:*

- a. Su independencia entre la obligación de pagarlo y la actividad que el Estado desarrolla con su producto. Este producto podrá o no vincularse al contribuyente, pero esta vinculación es una cuestión de hecho desprovista de toda significación en lo que respecta a la existencia de la obligación de pagar el impuesto.*
- b. Su cobro debe hacerse a quienes se hallan en las condiciones consideradas como generadoras de la obligación de tributar.*
- c. Dichas condiciones no pueden consistir en hechos o circunstancias que no sean abstractamente idóneos para reflejar capacidad contributiva.*
- d. El impuesto debe estructurarse de tal manera que las personas con mayor aptitud económica aporten en mayor medida, salvo que esta regla medular sufra excepciones basadas en la promoción del bienestar general”*.⁹

Al respecto, observamos que cada uno de los cuatro elementos propios de los impuestos señalados por Villegas se cumplen en el caso de las regalías mineras.

En primer lugar, los titulares de la actividad minera se encuentran obligados al pago de las mismas, independientemente al destino que el Estado ordene para los fondos recaudados. Dichos fondos se encuentran destinados a ser distribuidos en lo que podríamos denominar como las zonas de influencia de las concesiones mineras en explotación sujetas al pago

⁸ VILLEGAS, Héctor Belisario. Ob. cit., p. 159.

⁹ VILLEGAS, Héctor Belisario. Ob. cit., p. 158.

de las regalías mineras, sin embargo esta vinculación es independiente a la obligación de pagarlas.

En segundo lugar, de acuerdo a lo establecido en la Ley el cobro se efectuará a los titulares de las concesiones mineras quienes se encuentran en la situación generadora de la obligación de tributar, la cual consiste, como veremos más adelante, en la venta de los concentrados o equivalentes.

Sobre este punto, debemos indicar que la Ley no ha previsto expresamente quien será el responsable del pago de las regalías mineras en caso el titular de las concesiones mineras haya cedido su uso a terceros mediante un contrato de cesión minera. No obstante, el Reglamento dispone que los cesionarios son también sujetos obligados, lo cual concuerda con lo estipulado en el TUO de la Ley General de Minería que regula los contratos de cesión minera estableciendo de manera general que el cesionario asume todas las responsabilidades que corresponden al titular de la concesión minera, por lo que entendemos que el cesionario sería el responsable del pago de las regalías mineras.

En tercer lugar, a través de las regalías mineras se afecta el valor bruto de venta de los concentrados o equivalentes, lo cual de manera abstracta es un factor que refleja capacidad contributiva. Sin perjuicio de ello, en determinados casos concretos las regalías mineras podrían devenir en confiscatorias.

Finalmente, las regalías mineras se calculan aplicando las tasas progresivas acumulativas que van entre el 1% y el 3%, en función al rango de ventas de concentrados o equivalente. De tal manera que, entre mayor sea el rango de ventas, mayor es la tasa aplicable. Asimismo, los pequeños productores y mineros artesanales no se encuentran sujetos al pago de las regalías mineras. Como se aprecia se estaría cumpliendo también con el cuarto elemento que señala que las personas como mayor capacidad contributiva aporten en mayor medida.

En adición a lo anterior, a continuación pasamos a mencionar algunas de las características que evidencian que la regalía minera es un impuesto y no una contraprestación:

- No hay un sometimiento voluntario sino una imposición del Estado en base al poder tributario, es decir, a la capacidad de imperio del Estado.

- No se recibe prestación alguna por parte del Estado.
- El pago de la regalía minera se debe efectuar de acuerdo a los rangos del 1% al 3% que constituyen escalas progresivas acumulativas, de tal forma que a mayor cantidad de concentrados o equivalentes vendidos corresponde aplicar un porcentaje mayor para el cálculo de la regalía minera. Esta es una característica propia de los impuestos y no de las contraprestaciones pactadas de manera bilateral.
- La SUNAT está encargada del registro, recepción y procesamiento de declaraciones, fiscalización, determinación de la deuda, recaudación, ejecución coactiva, resolución de procedimientos contenciosos y no contenciosos, administración de infracciones y sanciones. Todas estas son funciones que la SUNAT tiene regularmente para asegurar el cumplimiento del pago de tributos.
- La SUNAT tiene la facultad de exigir coactivamente el pago de las regalías mineras, siendo esta una característica propia de los tributos y no de las contraprestaciones.
- La SUNAT puede determinar de oficio la regalía minera, en base a los métodos de valoración previstos en la legislación del Impuesto a la Renta.
- La mora en el pago de la regalía minera esta sujeta a la Tasa de Interés Moratorio (TIM) fijada por la SUNAT y sujeta a la forma de cálculo prevista en el Código Tributario. Asimismo, la sanción por incumplimiento en el pago también se encuentra sujeta al pago de intereses calculados aplicando la TIM en la forma prevista en el Código Tributario.

En base a lo antes expuesto, podemos afirmar que las regalías mineras son un impuesto y no una contraprestación, como indebidamente fueron calificadas por el legislador.

3.3. Impuesto Inconstitucional

Habiendo concluido que las regalías mineras constituyen un impuesto, debemos analizar si éstas cumplen con los requisitos establecidos en la Constitución o si nos encontramos frente a un tributo inconstitucional.

Al respecto, debemos señalar que el artículo 74 de la Constitución consagra el principio de legalidad, por el cual todos los elementos de la hipótesis de incidencia deben darse por Ley o norma con rango de ley.

Asimismo, la Norma IV del Código Tributario recoge el referido principio de legalidad, estableciendo que *“Sólo por Ley o por Decreto Legislativo, en caso de delegación, se puede: a. Crear, modificar y suprimir tributos; señalar el hecho generador de la obligación tributaria, la base de 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; (...)”*.

Al respecto, la Ley no describe con claridad cual es el hecho generador de la obligación, por el contrario sólo con la lectura conjunta de la Ley y el Reglamento se entiende que las regalías mineras gravan la venta de concentrados o equivalentes, salvo en casos particulares de autoconsumo de los mismos. En este sentido, encontramos un primer elemento que no se encuentra debidamente regulado por norma de rango de ley.

En relación a la base de cálculo, debemos indicar que la misma se encuentra regulada en el Reglamento bajo la denominación de “base de referencia”, por lo que encontramos un segundo elemento que no se encuentra regulado por norma de rango de ley.

En base a lo antes indicado, podemos afirmar que el principio de legalidad no ha sido respetado al momento de crear las regalías mineras, por lo que las mismas devienen en un impuesto inconstitucional.

3.4. Regalía Minera vs. Derecho de Vigencia

Conforme al TUO de la Ley General de Minería el otorgamiento de una concesión minera confiere a su titular el derecho irrevocable a explorar y explotar los recursos minerales contenidos en la misma, sujeto únicamente al pago del Derecho de Vigencia y a la obligación de producción o inversión en la misma (o pago de penalidad en caso de incumplimiento).

La regalía minera constituye una obligación adicional impuesta por el Estado para quienes explotan recursos minerales, siendo manifiesta su naturaleza de tributo y no de contraprestación.

Sobre este punto, Karina Montestruque opina que: *“Finalmente, si se tratase efectivamente de una contraprestación por el aprovechamiento del recurso natural, se caería en cuenta que por el mismo concepto ya existe un pago que realizan los titulares de actividad minera, que es el Derecho de Vigencia. Así las cosas, por un mismo hecho el Estado estaría percibiendo dos pagos o contraprestaciones, lo cual sería un abuso”*.¹⁰

3.5. Determinación del valor de concentrado sujeto a las regalías mineras

En primer lugar, debemos indicar que la Ley señala que *“la regalía minera será pagada sobre el valor de concentrado o su equivalente, conforme a la cotización de los precios del mercado internacional”*. Como se aprecia de la lectura de la Ley se entendería que la regalía minera es una especie de impuesto patrimonial que grava el valor de minerales contenidos en las concesiones mineras.

El Reglamento señala que las regalías mineras se calculan sobre el valor bruto de las ventas de concentrados o equivalentes o del componente minero. Para tal efecto, el Reglamento pasa a definir lo que se entiende por concentrado o equivalente de minerales metálicos, indicando que éstos son *“los productos obtenidos de procesos de beneficio mediante flotación, gravimetría o lixiviación hasta la obtención de la solución enriquecida”* y que no debe considerarse a *“los productos de procesos metalúrgicos posteriores, tales como tostación, peletización, fundición, precipitación, refinación, extracción por solventes, electrodeposición y otros procesos posteriores de purificación. Tampoco se consideran procesos posteriores industriales o de manufactura”*.

De lo antes descrito, observamos que las empresas mineras tendrán que realizar un cálculo técnico para descontar del valor del producto vendido, el valor de los procesos metalúrgicos posteriores. En efecto, la Ley y el Reglamento disponen que las regalías mineras se aplican sobre el valor del concentrado o equivalente, por lo que cualquier valor agregado en base a procesos metalúrgicos posteriores no debe ser tomado en cuenta para el cálculo de la regalía.

¹⁰ MONTESTRUQUE ROSAS, Karina. Reflexiones respecto a las Regalías Mineras en la Revista Análisis Tributario - Octubre 2004, p. 23.

Para entender los problemas que se pueden presentar en el cálculo de las regalías mineras, asumamos que una empresa minera realiza procesos de lixiviación y posteriores procesos de extracción por solventes y electrodeposición de los metales que vende. En este supuesto, el valor del producto vendido (metal) se encuentra afecto parcialmente por las regalías mineras, pues éstas gravan únicamente el valor del concentrado hasta el proceso de lixiviación.

En este caso, ¿cómo se debería determinar el valor del concentrado o equivalente afecto a la regalía minera? Una alternativa sería tomar como referencia los costos de producción hasta el proceso de lixiviación y tomar ese valor como base imponible. Por otro lado, se podría partir del valor de venta de los metales y descontar los costos de los procesos de extracción por solventes y electrodeposición. En este último supuesto, al descontar sólo los costos, se estaría afectando indebidamente con la regalía minera, al valor agregado que la empresa obtiene.

Ahora bien, ni la Ley ni el Reglamento establecen el procedimiento para determinar el valor del concentrado afecto en caso de vender un producto que haya sido materia de posteriores procesos metalúrgicos o de purificación. En este sentido, encontramos un vacío muy importante que impediría a las empresas mineras que realizan este tipo de procesos, a determinar con certeza cuál es el valor del concentrado o equivalente afecto a la regalía minera. Por ende, las empresas mineras se encontrarían en la imposibilidad de calcular las regalías mineras al no estar adecuadamente regulado el procedimiento de determinación de las mismas.

Hasta este punto hemos visto las dificultades que se presentan para identificar el valor de concentrado o equivalente, a continuación veremos las dificultades adicionales para la determinación de la base imponible de las regalías mineras.

3.6. Base imponible de las regalías mineras

Siguiendo la hipótesis de que la regalías mineras constituyen un impuesto, pasamos a discutir las dificultades que se presentan para el cálculo de la “base de referencia” de las mismas, la cual constituiría la base imponible del citado impuesto.

El Reglamento establece que la base de referencia será el resultado de la

diferencia entre: “a. El valor bruto de las ventas de concentrado o equivalente o del componente minero, en el caso que éstos sean productos que se comercialicen o, en su defecto, el valor bruto declarado por el titular. Tratándose de empresas integradas que transformen sus propios productos será el valor bruto de venta final” y “b. Las sumas por tasas, impuestos indirectos, seguros, costos de transporte, almacenamiento, embarque y estiba, así como otros gastos asumidos por el exportador y pactados de acuerdo a los términos internacionales de comercio (INCOTERM), de ser el caso. Tratándose de empresas integradas a que se refiere el literal anterior, la base de referencia tampoco incluirá los costos de tratamiento”. En adición, debemos señalar que las liquidaciones finales, descuentos y devoluciones determinan ajustes en la base de cálculo del mes en que se efectúen u otorguen.

De acuerdo a esta definición, lo relevante para calcular las regalías mineras no es mas el “valor del concentrado” conforme a las cotizaciones internacionales como señala la Ley sin mayores precisiones, sino más bien el valor bruto de las ventas de concentrados o equivalentes, las cuales generalmente se pactan en función de cotizaciones internacionales.

Además, en el caso de empresas integradas (definidas como aquellas que directamente o a través de terceros realizan procesos metalúrgicos, industriales o de manufactura para obtener productos comerciales finales), el cálculo de las regalías mineras debe efectuarse sobre el valor bruto de venta del producto final, vale decir, el producto que ha sido materia de procesos metalúrgicos posteriores y respecto del cual se permite deducir los costos de tratamiento.

Bajo esta formula, para determinar la base imponible de las regalías mineras, las empresas mineras deben tomar el valor bruto de las ventas y deducir los costos y/o gastos expresamente aceptados por el Reglamento. Ello en la práctica implicaría que las regalías mineras afectarían el valor de venta de los concentrados con limitadas deducciones y, por lo tanto, no se permite a las empresas deducir los costos de extracción de los concentrados.

Como vemos existe incompatibilidad entre lo regulado por la Ley y su Reglamento, no siendo clara la forma de cálculo y determinación de las regalías mineras.

En este punto, debemos agregar que, siendo las regalías mineras un impuesto, resulta inconstitucional que la base imponible sea fijada por una norma que no tiene rango de Ley. Esta es una razón más que hace discutible a las regalías mineras.

IV. EMPRESAS MINERAS CON CONTRATOS DE ESTABILIDAD TRIBUTARIA

En nuestra legislación existen diversas normas que permiten a los particulares acceder al beneficio de estabilidad tributaria, por el cual el régimen tributario vigente en un momento dado queda congelado por un periodo determinado para beneficio del particular.

De esta manera, las empresas que suscriben contratos de estabilidad tributaria con el Estado pueden proyectar sus inversiones a largo plazo, teniendo la seguridad de que el régimen tributario aplicable permanecerá sin modificaciones por un plazo conocido.

Para las empresas del sector minero, el artículo 72 del TUO de la Ley General de Minería dispone que los titulares de actividad minera tienen derecho, entre otros, al beneficio de estabilidad tributaria. Para ello, el Estado debe garantizar los beneficios concedidos mediante la suscripción de los denominados Contratos de Garantías y Medidas de Promoción a la Inversión (también conocidos como Contratos de Estabilidad Tributaria).

Para acceder a estos contratos, los titulares de actividad de minera deben efectuar inversiones no menores a: (i) US\$ 2 millones para gozar de estabilidad tributaria por diez años; y, (ii) US\$ 20 millones en caso de empresas nuevas y US\$ 50 millones en caso de empresa operativas para gozar de estabilidad tributaria por el plazo de 15 años; así como cumplir con otros requisitos establecidos en la Ley General de Minería y el Reglamento del Título Noveno de la Ley General de Minería.

Una vez que las empresas mineras comienzan a gozar del beneficio de estabilidad tributaria, resulta de aplicación el artículo 80 del TUO de la Ley General de Minería, el cual señala que: *“Los contratos de estabilidad a que se refieren los dos artículos anteriores de esta Ley, garantizarán al titular de la actividad minera los beneficios siguientes: a) Estabilidad tributaria, por la cual quedará sujeto, únicamente, al régimen tributario*

vigente a la fecha de aprobación del programa de inversión, no siéndole 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 pudieran 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; (...)” (El subrayado es nuestro).

Como se aprecia la estabilidad tributaria que se concede a las empresas mineras a través de los contratos de estabilidad tributaria bajo comentario, no sólo congelan el régimen tributario aplicable a la empresa sino también otorgan protección contra los tributos que se creen con posterioridad. De esta manera, las empresas mineras que cuenten con contratos de estabilidad tributaria no se encontrarán obligadas al pago de nuevos tributos no contemplados en el régimen tributario estabilizado.

Al respecto, debemos precisar que, si bien los contratos de estabilidad tributaria suscritos antes de la entrada en vigencia de la Ley N° 27343 (hasta el 6 de septiembre de 2000), otorgaban estabilidad tributaria sobre todo el régimen tributario, incluyendo todo tipo de tributos, los contratos de estabilidad tributaria suscritos a partir de la entrada en vigencia de la citada norma sólo otorgan estabilidad tributaria respecto de impuestos y no de contribuciones o tasas.

Asimismo, el citado artículo 80 dispone que tampoco son aplicables las normas legales que pudieran imponer a los titulares de actividad minera la obligación de adquirir bonos u otros títulos y efectuar préstamos o pagos adelantados de impuestos al Estado. De esta forma, resulta evidente que a través de los contratos de estabilidad tributaria se busca principalmente dar seguridad jurídica a las empresas mineras que invierten en el país.

En efecto, la actividad minera requiere de inversiones a largo plazo, generalmente por montos significativos de inversión, por lo que la seguridad

respecto al régimen tributario aplicable y otros factores económicos son indispensables en el análisis que deben efectuar los inversionistas a efectos de decidir en que país invertir.

Bajo este contexto, los contratos de estabilidad tributaria son un medio idóneo para que el Estado pueda garantizar a los inversionistas del sector minero que sus inversiones se efectuarán bajo reglas tributarias conocidas y no se verán afectados por nuevos tributos u obligaciones.

Ahora bien, las regalías mineras no están reconocidas expresamente como un tributo-impuesto, pero, tal como concluimos en los numerales precedentes, por sus características y no por su denominación deben ser consideradas como un impuesto.

En este sentido, las empresas mineras que tengan estabilizado el régimen tributario vigente hasta el 24 de junio de 2004 antes de la entrada en vigencia de la Ley y se encuentren gozando de la estabilidad tributaria garantizada por el Estado, no se encontrarán sujetas al pago de las regalías mineras.

Como resulta evidente la estabilidad tributaria garantizada por el Estado a los titulares de actividad minera, debe abarcar a los impuestos en general, no sólo a aquellos impuestos creados en cumplimiento de las disposiciones y principios constitucionales, sino también, y con mayor razón, en aquellos casos en que se imponga una obligación que por sus características constituya también un impuesto. De no ser así, la estabilidad tributaria podría ser burlada fácilmente, careciendo de sentido la garantía otorgada por el Estado.

V. CONCLUSIONES

- Las regalías mineras han sido calificadas por el legislador como una “contraprestación”, sin embargo no nos encontramos frente a un acuerdo de voluntades que permita considerar a las regalías mineras como la contraprestación voluntaria y de mutuo acuerdo a cambio de una prestación a cargo del Estado.
- Las regalías mineras constituyen un impuesto encubierto para los titulares de actividad minera, ya que han sido creadas unilateralmente por

el Estado en base a su *ius imperium*.

- Las regalías mineras no cumplen con el principio de legalidad, por lo que devienen en un impuesto inconstitucional.
- Los titulares de actividad minera pagan el derecho de vigencia a efectos de mantener las concesiones mineras otorgadas por el Estado, las cuales otorgan el derecho de explorar y explotar los recursos minerales concedidos en los mismos. Las regalías mineras no pueden constituir un segundo pago por el mismo concepto.
- Existen dificultades para determinar el valor de los concentrados o equivalentes sobre el cual se pagan las regalías mineras.
- La base de referencia o base imponible de las regalías mineras también presenta dificultades prácticas para su cálculo.
- Las empresas mineras que gozan de estabilidad del régimen tributario vigente antes de la entrada en vigencia de la Ley de Regalías Mineras, no se encuentran obligadas al pago de las regalías mineras.

Lima, febrero de 2005