



Simposium de
**Tributación
Mineroenergética**

CUADERNOS DE TRABAJO

Comité de Asuntos Tributarios



Sociedad Nacional de
**MINERIA PETROLEO
Y ENERGIA**

2011



Simposium de
**Tributación
Mineroenergética**

CUADERNOS DE TRABAJO

Comité de Asuntos Tributarios



Sociedad Nacional de
**MINERIA PETROLEO
Y ENERGIA**

2011

Cuadernos de Trabajo: XI Simposium de Tributación Mineroenergética

© Sociedad Nacional de Minería, Petróleo y Energía
Calle Francisco Graña 671, Magdalena del Mar
Teléfono: 215-9250 Fax: 460-1616
www.snmpe.org.pe

Edición: Guillermo Albareda del Castillo y Alfredo Alejandro De La Cuba Benites

Versión digital publicada en la página web: www.snmpe.org.pe
Primera edición: Diciembre de 2011

Impreso en Industria Gráfica Cimagraf
Jr. Torres Paz 1252 Santa Beatriz - Lima 1

Hecho el Depósito Legal en la Biblioteca Nacional del Perú N° 2011-16450
ISBN: 978-612-45947-4-8

ISBN: 978-612-45947-4-8



CONTENIDO

1. NOTA DEL EDITOR
2. INTRODUCCIÓN
3. CREACIÓN DE NUEVOS TRIBUTOS PARA LA ACTIVIDAD MINERA
4. FONDO COMPLEMENTARIO DE JUBILACIÓN
5. EFECTOS TRIBUTARIOS DE LA ADECUACIÓN A LAS NORMAS CONTABLES (IFRS):
DEPRECIACIÓN DE ACTIVO FIJO, AMORTIZACIÓN DE INTANGIBLES, PARTICIPACIÓN
DE TRABAJADORES EN UTILIDADES Y MONEDA FUNCIONAL
6. PROCEDIMIENTOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONTROVERSIAS EN
MATERIA DE INVERSIÓN ESTABLECIDOS POR JURISDICCIONES NACIONALES E
INTERNACIONALES
7. CONCLUSIONES
8. PALABRAS DE CLAUSURA

NOTA DEL EDITOR

Una vez más nos es grato presentar esta publicación que recoge la transcripción de las ponencias de destacados profesionales respecto de diversos temas de coyuntura, los mismos que fueron abordados y comentados a profundidad por especialistas en la materia, lo que nos permite analizar, reflexionar y aclarar una serie de conceptos en vista a las recientes variaciones de las que ha sido objeto nuestra legislación, en especial en materia tributaria.

Es así que entre los días 19 y 20 de octubre se llevó a cabo la undécima edición del Simposium de Tributación Mineroenergética, organizado por el Comité de Asuntos Tributarios de la Sociedad Nacional de Minería, Petróleo y Energía (SNMPE), que congregó, como en anteriores oportunidades, un significativo número de participantes, principalmente abogados, contadores y funcionarios de empresas del sector y de diversas instituciones del Estado.

El simposium tuvo como objetivo actualizar los conocimientos de los asistentes sobre diversas materias de carácter tributario vinculadas con las actividades del sector mineroenergético, así como debatir sobre las mismas y compartir los diferentes puntos de vista, opiniones y criterios de interpretación sobre la legislación tributaria.

La primera presentación estuvo referida a la creación de nuevos tributos para la actividad minera, esto es en lo que se refiere a la publicación de las Leyes N° 29788, 29789 y 29790, las que regulan la aplicación de la nueva regalía minera, el impuesto especial a la minería y el gravamen especial a la minería respectivamente.

Un segundo tema analizó el Fondo complementario de jubilación de los trabajadores mineros, metalúrgicos y siderúrgicos, dispuesto por la Ley N° 29741, de aplicación a los afiliados al Sistema Nacional de Pensiones o al Sistema Privado de Pensiones (AFP) que se jubilen de conformidad con la Ley de Jubilación de Trabajadores Mineros (Ley N° 25009) y la Ley que Establece el

Derecho de Jubilación Anticipada para Trabajadores Afiliados al Sistema Privado de Pensiones que Realizan Labores que Implican Riesgo para la Vida y la Salud (Ley N° 27252), así como a los pensionistas que se hayan jubilado bajo estas leyes.

El tercer aspecto en debate fue el referido a los “Efectos tributarios de la adecuación a las normas contables: depreciación de activo fijo, amortización de intangibles, participación de trabajadores en utilidades y moneda funcional.

Como cuarto tema se desarrolló lo concerniente a “Procedimientos alternativos de solución de controversias en materia de inversión establecidos por jurisdicciones nacionales e internacionales.

Cada uno de estos temas de actualidad fue abordado a profundidad, como dije al principio, por destacados especialistas en la materia, cuyas opiniones se caracterizaron por estar libre de cualquier influencia política o ideológica lo que a su vez permitió un mejor debate de los mismos.

En ese sentido, deseo expresar nuestro agradecimiento a cada uno de los conferencistas y panelistas, así como también a la señora Tania Quispe, Superintendente de la SUNAT, quien tuvo la gentileza de acompañarnos en el acto de clausura y a la doctora Barbara Bruce, Presidenta del Comité Sectorial de Hidrocarburos de la SNMPE, quien tuvo el encargo de inaugurar nuestro simposium.

Finalmente, nuestro reconocimiento a la doctora Luz María Pedraza, Presidenta del Comité de Asuntos Tributarios de la SNMPE, por su apoyo y dedicación en la organización de este evento.

Guillermo Albareda del Castillo
Gerente Legal y del Sector Minero
Sociedad Nacional de Minería, Petróleo y Energía

Lima, diciembre de 2011

2

INTRODUCCIÓN

► **BARBARA BRUCE VENTURA**
Presidenta del Comité Sectorial de Hidrocarburos

En nombre de la Sociedad Nacional de Minería, Petróleo y Energía es muy grato darles la bienvenida a este XI Simposium de Tributación Mineroenergética que organiza el Comité de Asuntos Tributarios de nuestra institución.

En primer lugar permítanme expresar en representación de nuestro gremio las disculpas del caso por la postergación de este simposium que inicialmente estuvo programado para los días 7 y 8 de setiembre. Motivos de fuerza mayor nos llevaron a reprogramarlo.

Deseo agradecer a los organizadores de este Simposium, a la Dra. Luz María Pedraza, presidenta del Comité de Asuntos Tributarios, así como también a cada uno de los conferencistas, panelistas y asistentes que participan en este evento que nos permitirá comentar y discutir temas de índole tributario que son de interés para las empresas que agrupa de la Sociedad Nacional de Minería, Petróleo y Energía.

Al iniciar mi exposición quiero afirmar que el Perú es un país que sí tiene futuro, pues su desarrollo está construido por el trabajo y el esfuerzo de todos los peruanos.

Estamos por el camino correcto de asegurar el crecimiento económico con inclusión social, pero no debemos perder de vista el horizonte y los desafíos que nos impone un mundo globalizado como el actual y la sombra de una crisis económica mundial que ya perturba la economía de varios países.

En este contexto, el sector mineroenergético juega un rol trascendental para asegurar el crecimiento sostenido de nuestra nación, y así lo reflejan los principales indicadores económicos en los últimos años.

La actividad mineroenergética ha registrado un desarrollo intensivo en el Perú. Los sectores minero, de hidrocarburos y eléctrico se han convertido en el eje que ha alentado en gran parte la evolución positiva del PBI de nuestro país.

Mientras la tasa de variación del PBI del país reflejó un crecimiento del 73% en los últimos diez años, el PBI del sector mineroenergético aumentó en 52%. Este resultado es producto de las inversiones que han captado las actividades productivas de los sectores minero, de hidrocarburos y eléctrico, las cuales ascendieron a 39,827 millones de dólares en el período 1996-2010.

Esta importante inversión ha traído consigo que el sector mineroenergético se sitúe también como el principal contribuyente del país. La minería en particular responde por el 61% de las exportaciones totales del país y más del 30% del Impuesto a la Renta de tercera categoría.

Asimismo, el sector minero genera más de 150 mil empleos estables directos y cuando menos 600 mil indirectos, y realiza anualmente compras por un valor aproximado de 14,534 millones de nuevos soles en el mercado nacional.

La inversión realizada en los últimos 15 años solamente en el sector minero ha bordeado los 21,700 millones de dólares, lo que nos ha permitido consolidarnos como un importante país productor minero. Como ejemplo de ello, el Perú es el segundo país productor de plata, cobre y zinc; tercero en estaño; cuarto en plomo y sexto en oro.

La actividad de exploración y explotación en hidrocarburos también ha tenido un repunte importante en los últimos años. Cada vez más los inversionistas apuestan por la exploración y explotación de petróleo y gas, pero no solamente se invierte en la parte del upstream de la cadena productiva, pues las inversiones en refinación y comercialización de los hidrocarburos también han acompañado el nuevo dinamismo del sector. En conjunto, en toda la cadena se ha invertido más de 8,900 millones de dólares también en el período 1996-2010.

El hecho que el sector hidrocarburos se haya dinamizado ha significado una mayor cantidad de ingresos en lo que se refiere a la regalía hidrocarburífera, la cual ha superado los 1,300 millones de dólares solo en el año 2010.

Lo mismo se ha reflejado con el canon hidrocarburífero, el cual ha presentado un crecimiento importante desde la entrada en operación de los lotes de Camisea a mediados del 2004 y desde la exportación en el 2010. El valor aproximado es de 1,897 millones de soles.

Por su parte, el sector eléctrico ha concentrado una inversión privada de 9,200 millones de dólares en el mismo período 1996-2010. Esta inversión ha permitido mejorar la capacidad instalada del parque eléctrico, el cual ha podido responder a la creciente demanda del servicio.

Las inversiones en este sector contribuyeron a mejorar la cobertura de este servicio, pasando de 73.5% en el año 2000 a una cobertura de 82% en el año 2010.

Para que estas inversiones hacia el sector mineroenergético se sigan dando más aún, tenemos identificada la cartera de proyectos por 66 mil millones de dólares en los próximos diez años.

Es por lo tanto indispensable que el Estado peruano continúe garantizando la estabilidad económica, jurídica y política, reglas claras y predecibles en el tiempo, principio de autoridad, justicia, seguridad y sobre todo paz social.

Consideramos que estos principios son requisitos indispensables para que el Perú se afiance como un país atractivo para las inversiones, en circunstancias que a nivel internacional se avizora una crisis económica que podría afectar la venida de nuevos capitales a nuestra nación o pueden comprometer la viabilidad de las actuales inversiones.

Asimismo, es necesario que se impulse la simplificación del sistema tributario a fin de convertirlo en un eficiente promotor de la formalización y las inversiones en el país.

Al respecto, hay que subrayar que es fundamental que en nuestro país la normativa tributaria debe ser lo más clara y precisa posible, que no deje espacios para interpretaciones antojadizas a fin de que le brinde a los inversionistas la confianza de que las reglas de juego no serán cambiadas.

De otro lado, el Estado debe seguir trabajando para ampliar la base tributaria e iniciar una lucha frontal contra la evasión fiscal. Hay que sancionar con todo el peso de la ley a aquellos contribuyentes que no cumplen con sus obligaciones tributarias. Vemos con preocupación que la informalidad y el contrabando se incrementan día a día, por lo que el Gobierno debe definir una política para la erradicación de estas lacras que impiden que el Estado, las regiones y los municipios cuenten con mayores recursos para lograr el bienestar de todos los peruanos.

Me es muy grato, en representación de la Sociedad de Minería, Petróleo y Energía, declarar inaugurado el XI Simposium de Tributación Mineroenergética, espacio que de seguro dará valiosos aportes para consolidar nuestras actividades productivas y el desarrollo de nuestro país.

3

CREACIÓN DE NUEVOS TRIBUTOS PARA LA ACTIVIDAD MINERA

PRESIDENTA DE SESIÓN:

Luz María Pedraza

Abogada por la Pontificia Universidad Católica del Perú. Socia del Estudio Rubio, Leguía, Normand & Asociados, encargada del área tributaria. Es profesora del curso de Impuesto a la Renta en la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú. Actualmente es presidenta del Comité de Asuntos Tributarios de la Sociedad Nacional de Minería, Petróleo y Energía.

PONENTE:

Mónica Byrne

Abogada por la Pontificia Universidad Católica del Perú. Master en Política Fiscal por la Universidad de Bath en Inglaterra, y visiting scholar del International Tax Program de la Universidad de Harvard. Es abogada asociada principal del Estudio Rubio, Leguía, Normand & Asociados.

PANEL:

Hugo Santamaría

Economista por la Universidad del Pacífico. Doctor y Master en Economía por la Washington University in St. Louis. Socio gerente de estudios económicos y economista jefe de Apoyo Consultoría. Director de Mi Banco, Apoyo Comunicación Corporativa y de Graña y Montero.

Marcial García

Abogado por la Universidad de Lima. Master en Derecho del Centro de Derecho Petrolero y Minero de la Universidad de Dundee, master en Derecho Tributario de la Universidad de Georgetown, Washington y master en Administración de Empresas por la Adolfo Ibañez School of Management de Miami. Encargado de la práctica de precios de transferencia y profesor de la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú. Es socio de Ernst & Young.

Sandro Fuentes

Abogado por la Pontificia Universidad Católica del Perú. Profesor en las Universidades de Lima, Pacífico y Pontificia Universidad Católica del Perú. Director del Banco Interamericano de Finanzas. Es socio del Estudio Rodrigo, Elías, Medrano. Fue ministro de Trabajo entre el año 1995 y 1996, director del BCR y superintendente de la SUNAT.

► LUZ MARÍA PEDRAZA – PRESIDENTA DE SESIÓN

Nuestro primer tema está referido a la creación de nuevos tributos para la actividad minera. Para ello, vamos a empezar con la exposición que al respecto va a hacer la Dra. Mónica Byrne Santamaría.

► MÓNICA BYRNE – PONENTE

Ante todo, muchas gracias por permitirme esta exposición. Voy a tratar básicamente el tema de los nuevos gravámenes que se han impuesto a la actividad minera, y para dicho efecto lo que he hecho es repartir mi exposición comenzando por describir cada gravamen y luego vamos a pasar a comentar los principales problemas que están suscitando dichos gravámenes.

Esta es la foto hoy después de un largo proceso al que se llegó, que finalmente los gravámenes tuvieran esta estructura, luego de muchas y arduas horas de trabajo.

Si se dan cuenta, en realidad lo que ha pasado es que hay dos nuevos gravámenes que se aplican a un conjunto de empresas diferentes. Y por otro lado, las regalías que estaban vigentes han sido modificadas para de alguna manera equipararse en la base, en las tasas y en la determinación de los otros gravámenes, como son el IEM y el GEM.

Diciendo esto podemos pasar a describirlos.

¿Qué tienen en común estos gravámenes? Primero, tienen en común que la base de estos tres gravámenes es la utilidad operativa. O sea, la determinación de la utilidad operativa es exactamente igual en los tres gravámenes, no hay ninguna diferencia.

Lo segundo, es que las definiciones para efectos de las deducciones, como son el costo y el gasto, también tienen características similares.

¿Dónde están las diferencias? Las diferencias están, a qué sujeto van dirigidos.

Por un lado, las regalías y el IEM –que es el Impuesto Especial a la Minería– van a aquellos sujetos que no tienen contrato de estabilidad jurídica; mientras que el GEM, con una finalidad de guardar una simetría, se crea para efectos de aplicárselo a aquellas empresas mineras que sí tienen contratos de estabilidad.

Entonces, todos estos gravámenes son a la utilidad operativa, todos tienen una periodicidad trimestral, no son gravámenes con una periodicidad anual, que de alguna manera hubiera sido lo lógico inicialmente cuando se trata de gravámenes que están afectando la utilidad operativa, pero ello debido no a razones técnicas jurídicas o contables, sino debido a razones más políticas, dado que estos gravámenes han sido impuestos de acuerdo a una periodicidad trimestral, y la idea es que finalmente empezaran a generar ingresos para el Estado a partir de este ejercicio, y esa es la razón por la cual finalmente la periodicidad no es anual sino trimestral.

Luego tenemos las tasas y aquí hay diferencias entre ellas, porque si bien éstas responden a una escala progresiva acumulativa, siendo que para fijar los tramos de las mismas o para determinar la tasa efectiva, se va tener finalmente que identificar el margen operativo. Si vemos, las tasas de las regalías varían, teniendo tasas del 1% al 12%.

En el caso del IEM la tasa máxima es de 8.40%, en el caso del Gravamen Especial a la Minería (GEM) la tasa máxima es de 13.12%. La razón es que si se dan cuenta las empresas sin convenio de estabilidad tributaria van a estar afectadas por dos gravámenes: la regalía por un lado y por el otro el Impuesto Especial a la Minería. En cambio, las que tienen convenio de estabilidad solamente van a estar gravadas con el Gravamen Especial a la Minería.

Por lo tanto, si queremos guardar una simetría entre empresas con convenio de estabilidad tributaria y sin convenio de estabilidad tributaria, tiene que haber esta diferencia de tasas.

Los tres gravámenes, son gastos para efectos del Impuesto a la Renta por distintas razones, porque finalmente tanto el Gravamen Especial a la Minería como la regalía, tal como ha sido definido en la ley, son en realidad retribuciones por la explotación del recurso mineral, y esa es la razón por la cual son gasto para efectos del Impuesto a la Renta. En el caso del Impuesto Especial a la Minería, como cualquier otro tributo es gasto para efectos del Impuesto a la Renta.

En los tres casos la declaración y pago de los gravámenes se realiza dentro de los 12 días del segundo mes siguiente de la generación del gravamen. Esto quiere decir que finalmente si estamos en el mes de marzo y vamos a pagar el impuesto, declarar el impuesto por el trimestre que va de enero, febrero y marzo, se va tener un plazo para presentar la declaración jurada y para realizar el pago hasta los 12 días del mes de mayo. Esa ha sido la idea.

¿Quiénes se encuentran exceptuados? Van a estar exceptuados tanto de la regalía como el Impuesto Especial a la Minería los pequeños productores y mineros artesanales. En el caso del Gravamen Especial a la Minería - GEM, por el monto de inversión que tienen estos pequeños productores y mineros artesanales es obvio que no acceden a un convenio de estabilidad tributaria, por lo tanto esta excepción cae por su propio peso.

En el caso del destino de los recursos, las regalías como estaban vigentes hasta antes de entrar esta modificación de la Ley 29788, que eran recursos de los gobiernos regionales y locales, se ha mantenido, o sea esto no se ha alterado. Sin embargo, la regalía ha sido modificada para alterar las tasas y para modificar la utilidad operativa porque antes como todos sabemos la base era las ventas.

En cambio los nuevos gravámenes, tanto el Impuesto Especial a la Minería como el Gravamen Especial a la Minería, sus recursos íntegramente van a ir al tesoro público.

Luego se ha equiparado también en la administración, porque la regalía que ya venía siendo administrada por la Sunat, se ha mantenido. En el Impuesto Especial a la Minería, al ser un impuesto, era obvio que la Sunat iba a ser el agente administrador; y la duda quedaba para el Gravamen Especial de la Minería, porque finalmente es un gravamen que, como vamos a ver después, uno entra como empresa minera pero de manera voluntaria, para ello se tiene que celebrar un convenio, y por tanto esto no es una imposición de parte del Estado sino que finalmente si la empresa decidiera de alguna manera no suscribir el convenio, no se le aplicaría ese gravamen.

Entonces por la propia naturaleza de ese gravamen que tiene un elemento voluntario, la duda existía si es que efectivamente ese gravamen debía ser o no administrado por la Sunat. La po-

sición del Estado fue muy clara en el sentido de señalar quién debía administrar este gravamen, pues se deseaba crear un recurso público y no privado y siguiendo de alguna manera la misma línea que se adoptó respecto a la administración de la regalía es que finalmente la norma opta porque el administrador de dicho gravamen fuera la Sunat.

Algunas particularidades de cada uno es que la regalía tenga un piso, o sea en la tasa, y eso quiere decir que hay una regalía mínima que efectivamente ya no se calcula sobre la base de la utilidad operativa sino que se calcula sobre la base de ventas, y es una tasa del 1%.

Este 1% está diseñado para que finalmente sea un piso mínimo, o sea es acreditable contra el impuesto final que se va a pagar.

Lo otro es que, como ya dije antes y lo repito ahora, la regalía es aplicable conjuntamente con el Impuesto Especial a la Minería. Fíjense que en su naturaleza tanto la regalía como el impuesto tienen distinto sustento. La regalía me la cobran como un "recurso originario". A los abogados nos gusta fijar la naturaleza jurídica de los gravámenes, y entonces decimos que es un recurso originario porque finalmente la regalía la estoy pagando por el derecho que tiene el Estado a cobrarme por la explotación de sus propios bienes o patrimonios, y en este caso el patrimonio de los bienes del Estado están representados por los recursos naturales que son los minerales.

El impuesto, por el contrario, no tiene de alguna manera un sustento en una retribución sino que finalmente es el Estado como tal, el que puede de una u otra manera imponer tributos, y en ese caso se crea impuestos.

Tengo por un lado la regalía, y tengo por otro lado el Impuesto Especial a la Minería, que es aplicable a aquellas empresas que no tienen convenio de estabilidad tributaria.

¿Cuáles son las particularidades del GEM? Este es un tema que de alguna manera va a seguir dando vueltas, porque si bien hay una serie de preguntas que han surgido por el propio diseño que tiene, en realidad la naturaleza inicial que debía tener el GEM era finalmente lo que fue como antecedente el aporte voluntario. Fíjense que el aporte voluntario se trataba en realidad de fondos privados y eran aportes que en su naturaleza no eran otra cosa que una donación de las empresas mineras con convenios de estabilidad tributaria y sin convenio de estabilidad tributaria, porque también ellas aportaban a estos fondos. Entonces fíjense que esa era la naturaleza, principalmente el tema era de decir "voy a aportar, pero no debiera aportar porque tengo un convenio de estabilidad; entonces la única manera de que finalmente pueda contribuir es vía donación". Y la posición del Estado fue decir: "No, una donación no quiero. Lo que quiero en realidad es una relación pública con quien finalmente suscriba este convenio". Y efectivamente eso es lo que se ha generado.

En la ley del GEM señalan que la naturaleza de ese gravamen es un recurso originario. Y es un recurso originario que se me hace aplicable si es que suscribo un convenio, y vamos a analizar después qué naturaleza tiene ese convenio porque ahí existen varias dudas. Si no suscribo ese convenio no se me aplica el gravamen y no entro a esta relación; y si suscribo el convenio no entro a una relación privada, entro a una relación pública porque finalmente lo que va implicar este gravamen especial es que entre a contribuir con un recurso público, no privado, y esa es una particularidad que se debe tener muy clara.

Luego la norma me ha dicho que no se aplica la regalía legal, salvo que se encuentre estabilizada. Ahora bien, si yo tengo un convenio de estabilidad obviamente no se me aplica.

Pero sucede que hay empresas –especialmente las que suscribieron convenios luego del 2004, periodo en el cual ya estaba vigente la regalía– que dentro de su estabilidad ya contienen la regalía, o sea está la regalía dentro de su foto de estabilidad.

La pregunta que siempre se hacía era si finalmente esas regalías iban a ser parte del GEM o cómo iban a convivir. La norma ha optado por decir que esas regalías legales como las contractuales que estén pagando las empresas que suscriban los convenios finalmente van a ser crédito contra el Gravamen Especial de la Minería.

¿Qué cosa tenemos? Hay preguntas generales que son válidas hacerlas, porque ¿son tres gravámenes con la misma base? ¿Igual determinación pero diferente incidencia económica? Primero, se trata de evitar la regresividad. La regalía antigua probaba que si finalmente se gravaba sobre la base de ventas había un elemento regresivo que había que corregir, y por eso es que se modifican las regalías para que la base fuera la utilidad operativa.

Segundo, la idea era evitar la discriminación. O sea si no eran tres gravámenes es válido preguntar por qué tres gravámenes tan similares con base igual. Fíjense que la idea fue evitar la discriminación, porque dentro del abanico de posibilidades podíamos decir “no, que se cree una sobretasa al Impuesto a la Renta y finalmente con eso solucionamos el tema”, pero el asunto que marca acá es que en el conjunto de empresas mineras vamos a tener empresas mineras con convenio de estabilidad tributaria (CET) y sin CET.

Entonces había que diseñar un sistema para poder gravar a ambos grupos y que finalmente tuvieran imposiciones simétricas o iguales en cuanto al aporte económico que dichas empresas iban a hacer. Por eso eran los tres gravámenes.

¿Por qué las tasas varían? Ya lo expliqué anteriormente: era simetría en empresas mineras con CET y sin CET; entonces se ha hecho la evaluación, se ha hecho finalmente el análisis económico para que estos dos grupos aportaran de manera similar.

Pago mínimo de regalías. Se explica porque es un recurso originario, o sea el pago mínimo se justifica en que finalmente se está pagando por la explotación de un recurso natural. Ese es el tema que explica por qué el pago mínimo.

¿Por qué se mantuvieron las regalías? Esa es otra pregunta que puede surgir. Finalmente se creaban estos dos gravámenes y ahí se subsumía toda la incidencia, se lograba la recaudación que el Estado quería que eran esos 3 mil millones.

Y algo que no es una explicación jurídica pero sí es importante, es que las regalías finalmente sí están destinadas a que sean ingreso de los gobiernos regionales y locales.

¿Cuál es la naturaleza jurídica de los gravámenes? Esa es otra de las preguntas que nos hacemos los abogados. La regalía es un recurso público originario, más allá de las dudas que puedan existir porque la base no son las ventas si no es la utilidad operativa, con lo cual suscita

finalmente el cuestionamiento de que la regalía en realidad sea un impuesto y no un recurso originario; la norma y todo el antecedente de la regalía llegan a la conclusión que la regalía en realidad está siendo tratada como un recurso público originario.

El IEM es claro, es un impuesto. Creo que de los tres la naturaleza de impuesto es la más clara, y el GEM sí es peculiar porque es una creación del Estado; y el GEM la ley misma lo ha tenido que definir porque si no podía llevarse a distintas interpretaciones, pero la ley misma dice que es un recurso público originario y aquí viene la peculiaridad, a partir de la suscripción del convenio voluntario, porque sino hay convenio no hay gravamen, no hay recurso originario y ahí está el elemento creativo de parte del Estado.

¿Quiénes son los sujetos del impuesto? Los sujetos son los titulares de las concesiones mineras y los cesionarios que realizan actividad de explotación de recursos minerales metálicos y no metálicos. Solamente en el caso de las regalías, estas finalmente están gravando a los minerales no metálicos.

Empresas integradas son aquellas que, además de realizar actividades de explotación y beneficio, realizan directamente o a través de terceros alguno o varios de los procesos siguientes: procesos de beneficio, procesos de desconcentrados, procesos metalúrgicos posteriores, procesos posteriores industriales o de manufactura.

¿Qué es lo que hace que finalmente se encuentre dentro de los sujetos afectos con estos gravámenes a las empresas integradas? Si se dan cuenta, el fundamento o la razón por la cual va a afectar también a las empresas integradas es que la base es la utilidad operativa. Si no hubiera dicho que finalmente se les aplica también a las empresas integradas, lo que hubiera sucedido es que las empresas hubieran tenido un incentivo a atomizarse por actividades, justamente para que todo el proceso no estuviera afecto al gravamen y esa es la razón por la cual se ha incluido a las empresas integradas, y obviamente está incluido dentro de la utilidad operativa también todo el proceso industrial de manufactura que finalmente podría haber sido también excluido dentro de la opción del legislador. Entonces la opción fue incluirlo.

Por tanto, los gravámenes no solo gravan recursos metálicos sino también los no metálicos, como el caso de la regalía. Los gravámenes, al gravar la utilidad operativa, afectan todos los procesos de explotación de minerales incluidos los industriales de manera futura. Tercero, los gravámenes no afectan otros negocios de la empresa distintos a la explotación de recursos naturales. ¿Qué quiero decir? Que si una empresa minera tuviera un negocio de venta de automóviles, obviamente la venta de automóviles no va a estar incluida dentro de la base que se encuentra afecta a estos gravámenes.

El otro tema importante es cómo definimos la utilidad operativa. Acá de alguna manera fue uno de los temas fundamentales dentro del proceso de negociación. La utilidad operativa como primer criterio es una definición contable, no se ha creado una definición o por lo menos no fue la intención originaria del Estado alejarse de la definición de ingreso o la definición de utilidad operativa contable. El fundamento es contable y de ahí de alguna manera el legislador ha hecho adiciones o ha establecido que determinados ítems o conceptos o gastos o costos no se van a encontrar dentro de las deducciones.

Entonces tenemos ingreso operacional definido contablemente y de ahí la norma me está diciendo que puedo deducir el costo de ventas, la depreciación y amortización; el gasto de ventas, los gastos administrativos y los ajustes de liquidaciones finales también son deducibles, como pueden ser los descuentos, devoluciones y otras por costumbres de la plaza, o sea por costumbres del ámbito minero.

¿Qué cosa señala la norma que tengo que adicionar? Y aquí están de alguna manera los temas. Establece que las mayores depreciaciones y amortizaciones por revaluación tienen que adicionarse al ingreso operacional, o sea eso no va a ser parte de la deducción.

Segundo, los intereses capitalizados tampoco pueden ser deducidos, es decir, se tienen que agregar a los ingresos operacionales. Los gastos de exploración en el caso que la empresa haya decidido para efectos del Impuesto a la Renta y para efectos contables llevarlo íntegramente en el ejercicio al gasto, la norma me dice: “para efectos de la determinación de los gravámenes esto no funciona así. Lo que se tiene que hacer es amortizarlos durante la vida probable de la mina”. Lo que quiere la norma es no tener como efecto que en determinado año, especialmente el primer año de actividad –es decir, de explotación de la empresa, esta pueda optar por llevar al gasto la totalidad de estos conceptos de exploración y finalmente que no exista utilidad operativa en ese ejercicio. Hay un efecto diferido finalmente para que exista una base imponible.

Cuarto, los autoconsumos. Todo lo que sea autoconsumo, retiro del bien, inclusive los retiros no justificados de minerales como pueden ser las mermas y desmedros no acreditados para efectos del Impuesto a la Renta, tendrán que ser adicionados.

Hay un último tema, que es el de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas. En este caso ha habido de alguna manera un corto circuito, porque la propuesta inicial era que dicha participación no iba a ser deducible, que sería parte de la utilidad operativa. Sin embargo, no fue aceptada tal propuesta, por lo que ha suscitado es que todas las leyes de los gravámenes no la hayan excluido expresamente, o sea a nivel de ley no está excluida la participación de utilidades ni del gasto ni del costo para efectos de la definición del costo o gasto, con lo cual podemos llegar a la conclusión que a nivel de ley dicha participación de utilidades, sea deducible ya sea como costo o como gasto de la utilidad operativa.

El reglamento, y por eso digo que hay un corto circuito, como que el Estado se da cuenta de esta situación y dentro de la definición de gasto lo que intenta es decir que se encuentra excluida la participación de los trabajadores en las utilidades, pero no se percata de que hay normas contables.

La resolución del Consejo Normativo de Contabilidad N° 046-2011-EF/94 ha precisado algo en lo que anteriormente las empresas actuaban de distinta manera. Lo que me ha dicho es que la participación de los trabajadores administrativos en las utilidades de la empresa se debe imputar como un gasto y la participación de los trabajadores operativos –y acá viene la modificación– se debe imputar como un costo. Entonces, cuando el Estado saca los reglamentos, se olvida de que hay participación de los trabajadores operativos en las utilidades de las empresas y que finalmente eso va al costo, porque en la definición de costos me lo ha debido también excluir; pero no, lo hizo solamente en la definición del gasto.

Por lo tanto, tenemos ahora un tratamiento distinto, dependiendo de si el trabajador es operativo o si es administrativo. Entonces vamos a tener que vivir con esto, pero hago dos observaciones, no está en la ley, con lo cual el reglamento en realidad puede ser ilegal porque ha hecho una excepción que no se encuentra contenida en la ley.

¿Qué ocurre entonces? La norma ha definido que los ingresos por ventas de minerales se imputan al trimestre calendario que se efectúa la entrega o puesta de función de los recursos; como la periodicidad es trimestral, la imputación de ingresos, gastos y costos obviamente también va a responder al criterio de periodicidad trimestral.

¿Qué pasa con aquellos gastos por operativos comunes? Lo que establece la norma es que de acuerdo a su devengo y que finalmente estos van a ser imputados proporcionalmente. Los gastos de exploración, ya lo vimos anteriormente, son imputados también durante la vida probable de la mina y aquí señala que es en función de las reservas probadas y probables y la producción real. El hecho que hayan incluido la producción real nos va a llevar a efectos completamente distintos, que pienso son pro empresa minera.

¿Qué pasa con los ajustes? Los ajustes se reconocen cuando se efectúan las liquidaciones. Los gastos de exploración no van a ser en función de la producción mínima, que es lo que la Ley General de Minería establece; lo que señala es que es conforme a la producción real. Lo otro es que los costos de ventas y gastos operativos serán determinados de acuerdo a las normas contables y no tributarias. Esto es un principio con lo cual, por ejemplo, las provisiones por cierre de minas y de valorización de existencias sí son parte de las deducciones que se pueden hacer a los ingresos operativos, distinto del tratamiento que da el Impuesto a la Renta.

Otras preguntas que están surgiendo es si la norma contable es aplicable a la vigencia de los gravámenes, o sea qué norma contable va a ser aplicable; porque fíjense que las normas contables pueden ir modificándose en el tiempo, y entonces la pregunta que surge es si finalmente esas modificaciones o esos ajustes van a ser aplicables o no. Y acá hay dos posiciones: una que dice: "No, son aquellas normas contables vigentes a la fecha de vigencia de los gravámenes"; y por otro lado tenemos la otra que dice: "No, voy a tener que ir ajustando".

La participación de utilidades de los trabajadores es una determinación anual y siendo que el impuesto y los gravámenes son de periodicidad trimestral. ¿Cómo voy a imputar ese costo o ese gasto trimestralmente? Porque puede suceder que en los tres primeros trimestres tenga una proyección de que efectivamente va a existir participación de utilidades a los trabajadores, pero en el último trimestre la empresa no tenga utilidades, con lo cual voy a tener un cambio drástico en mi proyección. La norma no ha determinado absolutamente nada sobre cómo voy a lidiar con esto.

Luego, la norma establece que los ajustes provenientes de liquidaciones finales se reconocen cuando se efectúen las liquidaciones no como un derivado implícito. Se ha dicho también que no se precisa cómo deben ser acreditados. Mi pregunta es: ¿hay necesidad de comprobantes de pago? La norma no lo ha establecido. ¿Solo bastará con documentación que efectivamente pruebe la acreditación del devengo? Esa es otra duda que existe.

Lo que es cierto es que los ajustes no absorbidos en su integridad en un período trimestral no son “arrastrables” a posteriores períodos trimestrales siguientes.

Algo que ustedes pueden revisar, es cómo finalmente va a aplicarse la prorrata en caso que existan gastos operativos comunes o no. Lo único que hay que ver en este supuesto es que finalmente la norma dice que la ratio va a ser entre ingresos por ventas de mineral e ingresos totales. No hace referencia a la diferencia entre ingresos totales ordinarios o extraordinarios, con lo cual si tengo una venta de concesión que puede significar un ingreso muy grande, esto obviamente va a tener efecto en la prorrata.

Un último comentario, que es más sobre el tema del convenio. Lo que el gravamen especial en la minería ha establecido es lo siguiente: el gravamen es un recurso público originario proveniente de la explotación de recursos naturales no renovables, que se hace aplicable a partir de la suscripción de convenios con el Estado.

Entonces surge la pregunta sobre la naturaleza jurídica del convenio, si es privado, si es administrativo o si es contrato ley. He llegado a la conclusión de que no es contrato ley, y eso está de alguna manera fuera de la discusión porque los contratos ley normalmente otorgan garantías y seguridades, y en ese caso no es este el objetivo. Y también es que en los contratos ley debo tener un marco legal que regule ese contrato, y esa no ha sido la intención aquí.

Pero si cabe la discusión –sin yo ser civilista, soy una tributarista y me he atrevido de alguna manera a hacer estos cuestionamientos si finalmente este contrato es privado o es administrativo, y la duda existe porque si fuera un contrato privado estoy ingresando una relación pública mediante un contrato privado; no digo que no se pueda sino que finalmente entraría esta relación pública por voluntad, pero ¿qué va a ser en caso de un conflicto, de una controversia, por la firma de ese convenio? ¿Cuál va a ser finalmente mi posibilidad de defensa? ¿Voy a ir al Poder Judicial? Fíjense que me han dicho que este gravamen va a ser administrado por la Administración Tributaria, entonces mi único mecanismo de defensa es la vía de la reclamación, ir al Tribunal Fiscal y de ahí a la demanda contenciosa administrativa. ¿O es que puedo, como empresa minera, cuestionar finalmente si el convenio ha sido incumplido por parte del Estado?

El convenio señala que las tasas aplicables a la empresa que suscribe el convenio van a ser las tasas vigentes a la fecha de la suscripción del convenio, con lo cual ¿qué cosa sucede si mañana la ley de gravamen se modifica y me cambian las tasas porque ese era el supuesto? Obviamente no se me va a aplicar esas nuevas tasas, pero en otros elementos uno quisiera saber cómo puede ser la utilidad operativa, cómo puede ser el tema de la participación de utilidades que ya hemos visto que tiene una simetría de tratamiento entre el reglamento y la ley.

¿Qué va a suceder si la Administración Tributaria en el futuro decide finalmente negarme o repararme el costo por la participación de utilidades de los trabajadores? ¿La empresa minera podría decir “han incumplido el convenio privado y por lo tanto pueden irse al Poder Judicial”? Fíjense que el convenio no tiene una cláusula de resolución de conflictos, expresamente no está; entonces aquí viene el segundo tema, porque finalmente la administración va a operar, va a emitir una orden de pago, va a emitir una resolución, la voy a reclamar como empresa pero en paralelo voy a tener una demanda ante el Poder Judicial, porque entiendo que mi convenio no ha sido respetado.

Entonces la Administración o, el Tribunal Fiscal tendrá que esperar a que se resuelva esa demanda que se está ventilando en el Poder Judicial, o ¿qué cosa es lo que va a suceder? Esta es solamente una pregunta sobre la cual creo que hay que pensar.

Les agradezco su paciencia. Espero que mis comentarios sirvan de ayuda. Muchísimas gracias.

► LUZ MARÍA PEDRAZA – PRESIDENTA DE SESIÓN

Muchísimas gracias, Mónica, no solo por tu muy interesante exposición sino por tu puntualidad británica, producto probablemente de tu experiencia.

► HUGO SANTAMARÍA – PANELISTA

Muchas gracias por invitarme. Cuando participábamos de las conversaciones con el Gobierno para diseñar el impuesto, estas ya me parecían complicadas, pero luego de escuchar a Mónica me he preocupado un poco más, pues no pensaba que había tantas complicaciones específicas en la administración del impuesto. La presentación que les voy a hacer es del diseño, las ventajas y riesgos que encuentro y que Apoyo Consultoría encuentra en este marco tributario introducido desde un punto de vista económico, casi macroeconómico, y no desde la perspectiva que Mónica ha elaborado tan bien.

Hay algunas partes en mi presentación que ya han sido tocadas por Mónica. Esas las voy a pasar más rápidamente.

Algunos antecedentes, ya los conocen. Salieron en los medios, y muchos o algunos de ustedes probablemente leyeron las propuestas de gobierno del partido del entonces candidato Ollanta Humala. Ya en la propuesta de los programas de la “gran transformación” se hablaba de la necesidad de implementar cambios tributarios, en realidad en la explotación de recursos naturales, para la minería en particular.

Esta idea también apareció en esta hoja de ruta, en el plan resumido que se divulgó entre la primera y la segunda vuelta. Entonces las empresas del sector, previendo esta conversación con las autoridades, decidieron comenzar a trabajar en un esquema con algunas semanas de anticipación, y es así que pocos días antes de asumido el nuevo Gobierno se les invitó a iniciar estas conversaciones.

Las conversaciones, siempre fueron muy cordiales; se mantuvo todo esto a nivel técnico y se establecieron rápidamente algunos principios, algunos datos y hechos que ambas partes consideraban como bases para pensar en un nuevo esquema tributario.

El primero, obviamente que lo dijo también Barbara en la introducción, fue que la tributación minera es importante, pues hoy día el sector minero es el principal contribuyente en la renta de personas jurídicas.

El segundo principio que se estableció fue que cualquier cambio tributario debía hacerse teniendo en mente que la competitividad, o sea la capacidad del país para atraer inversiones y para permitir que las operaciones actuales crezcan, no debía verse dañada. Por supuesto que

cualquier aumento de los impuestos tiene un efecto sobre la competitividad empresarial, eso es obvio, pero en mi opinión y en la de Apoyo Consultoría nosotros pensamos que a pesar de esta carga tributaria adicional todavía es posible la ejecución de proyectos que se espera del sector.

Luego, otro principio que Mónica lo elaboró también es que las empresas deberían contribuir en función de su capacidad contributiva, y si ven –como señaló Mónica– estos nuevos gravámenes introducidos van a la utilidad operativa por eso; entonces empresas con más utilidad operativa van a proporcionar más que otras con menor utilidad.

Y el último principio es que cualquier cambio debe hacerse respetando la cuestión jurídica.

Bueno, comenzamos las conversaciones, fueron varias semanas de trabajo muy intenso y la víspera de la presentación del primer ministro frente al Congreso se firmó un acta de entendimiento que fue publicada en los medios. La idea era lograr un esquema de gravámenes que permita mantener esta balanza entre la necesidad de proveer mayores ingresos fiscales sin sacrificar la competitividad, mantener los flujos de inversión, que se respeten los convenios de estabilidad y algunos otros acuerdos que finalmente no fueron recogidos en las Leyes.

Ahora, esto es, siendo economista, un poco la tabla de Mónica que resume el esquema introducido.

Lo que se ha hecho es diseñar o modificar el esquema basados en tres componentes. El primer componente fue el de la modificación del régimen que estuvo vigente hasta hace poco de las regalías, y con la introducción de esos nuevos elementos del Impuesto Especial a la Minería y el Gravamen Especial a la Minería, las escalas ya las comentó Mónica y como ella bien dijo los tres gravámenes tienen como base de cálculo la utilidad operativa.

En términos de sustitución de regalías lo que se hizo fue pensar en unas escalas que permitan en períodos de buenos precios de metales recaudar proporcionalmente más que en otros, y de hecho a los precios actuales este esquema de regalías debería recaudar más que el esquema que estuvo vigente hasta hace algunas pocas semanas atrás.

Cuando Mónica explicó el destino de los fondos del Impuesto Especial a la Minería y del Gravamen Especial nos señalaba que era dirigido al Gobierno central. Esto también recoge por supuesto una lógica de la necesidad de disponer de recursos para aquellas regiones que no son directamente beneficiadas por la actividad minera. Ustedes saben que el canon y las regalías se distribuyen principalmente entre las regiones en las que se desarrolla la actividad, y en este nuevo esquema se consideró que era necesario generar recursos para el tesoro a fin de que este pueda canalizar el dinero a otras zonas que hoy día no reciben directamente en mayor magnitud los beneficios de la minería.

Los márgenes de tasa tenían como techo esta idea de no dañar la competitividad; entonces cuando uno ve en realidad las tasas que van de 1 a 12, de 2 a 8.4, de 4 a 13.12 que parecen medio rebuscadas, en realidad no son tan rebuscadas sino lo que buscan es que la combinación de estas aumente la carga tributaria de una manera razonable y soportable por las empresas.

Para la regalía se introdujo un pago mínimo. Las empresas pagan lo que sale de la aplicación de las escalas o el equivalente al 1% de las ventas, y por lo tanto no hay empresas que no pagan

nada. Siempre que haya actividad minera y explotación del recurso, va a haber un pago de regalías y los impuestos por supuesto no tienen pago.

¿Cómo se definen ingresos operacionales? ¿Qué se les resta, hasta llegar a la utilidad operativa? Definiciones que para nosotros los economistas sí son importantes: el margen operativo, utilidad operativa, la tasa marginal es una tasa aplicable por cada rango, la tasa efectiva es construida a partir de la combinación de las tasas marginales, lo que efectivamente paga una empresa de cada nivel de rentabilidad.

Esas definiciones son importantes porque el impuesto, a medida que el margen operativo de una empresa va aumentando, va cayendo también en un nivel de escala superior y la norma recoge esta tabla. Lo que se ha hecho, como dije, es sustituir el régimen de regalías que se basaba en estos mecanismos que estoy señalando acá por una tabla de este tipo.

¿Qué es esto? Es simplemente que si una empresa tiene un margen operativo menor al 10%, paga una tasa marginal de 1%. Entonces uno toma el margen, lo convierte en dinero, aplica ese 1%, su tasa efectiva es el nivel de margen operativo que es 1, y a medida que va subiendo el margen operativo va cayendo a escalas de tasas marginales mayores. Se construye de una lógica similar a como uno construye el Impuesto a la Renta, por ejemplo, para las personas: se paga un primer tramo a una tasa, después pasa a la tasa de 21 y se va acercando a la tasa de 30. Una manera rápida si ven a una empresa minera de tener una idea de cuál puede ser la carga efectiva que soporta una empresa por esta regalía, es pensar en qué margen de utilidad operativa está.

Entonces, por ejemplo, la industria peruana hoy día está más o menos en márgenes operativos promedio entre 60-65; si bien tiene una tasa marginal de 9.25 su tasa efectiva es 4.81. Por tanto uno puede rápidamente tener una idea de cuál va a ser el efecto de la regalía sobre una empresa si es que es capaz de ubicarla en el nivel del margen operativo.

Si ustedes revisan la utilidad tributaria chilena, esta tiene ejemplos numéricos de cómo uno hace este cálculo, que en realidad es muy simple; parece un poquito más complicado de lo que es, pero es muy simple.

Luego se vio este tema de diferenciar en este cambio tributario a las empresas con convenio de estabilidad tributaria de las que no tienen convenio de estabilidad tributaria. Esto ya lo comentó Mónica. El régimen de distribución de las regalías no se ha variado, se distribuye entre gobiernos locales, regionales, universidades y los mecanismos de pago también ya los comentó.

También se introdujo el Impuesto Especial a la Minería, y aquí surgió el temor de que la creación de este impuesto pueda ser usada como antecedente o argumento para generar una serie de impuestos especiales a otras actividades.

En realidad, en las discusiones en el grupo de trabajo y también con el Gobierno nosotros vimos que si uno piensa esto como deben ser enfocadas las cosas, de una forma razonable, hay motivos para argumentar que sí la minería podría tener algún trato especial, que no son tan fáciles de trasladar a otros sectores. Por eso creo que este es un riesgo acotado, aunque creo que vamos a tener que estar un poco vigilantes frente a eso. Es algo que a mí me deja un poquito intranquilo, pero no demasiado.

Las tasas van del 2 al 8.4, el mecanismo de cálculo de la tasa efectiva y de pago es exactamente igual al de la regalía; entonces, en realidad para una empresa que no tiene convenio de estabilidad tributaria uno puede sumar directamente las tasas y tener una idea rápida de cuál es la nueva carga tributaria a la que va a estar sujeto.

Por ejemplo, de nuevo, si una empresa está en este margen operativo entre 65 y 70, tiene esta tasa operativa de 4.23 por el impuesto, la suma de 4.81 anterior y esa es la carga adicional debido a la modificación del régimen tributario: el 4.81 más ese 4.23 ambos deducibles del cálculo para el Impuesto a la Renta.

Para las empresas con convenio de estabilidad el mecanismo es el mismo, aunque la tasa varía. Acá de nuevo, ¿qué se trató de hacer? Se trató de distribuir el mayor esfuerzo tributario de la mejor manera posible, y también –dado que este es un acuerdo voluntario– de lograr la participación de todas las empresas. Entonces, no era un balance sencillo de mantener. Creo que al final el resultado de este esquema de tasas fue bueno, si bien consigue que las empresas con convenio de estabilidad tributaria tengan un esfuerzo adicional relativamente mayor a las empresas que en este momento no están estabilizadas.

Creo que los convenios ya se han comenzado a firmar. Sí, creo que ya los principales han sido firmados felizmente, lo que es una buena noticia para el sector, para el país, para el Gobierno y para todos.

Por lo tanto, miren que al final ni el Gobierno estará totalmente contento ni las empresas estarán totalmente contentas, lo cual significa que ambos han hecho esfuerzos para encontrarse más o menos a la mitad del camino, pero yo creo que el resultado en el balance es bueno.

Hay unos temas específicos para el cálculo del Gravamen Especial a la Minería, donde se descuentan los montos por regalías que ya están recogidos en la ley que señala acá, y hay algunas empresas estabilizadas que tienen regalías contractuales; entonces lo que se permite en los acuerdos es que estas empresas descuenten de esta nueva obligación a la que se someten voluntariamente este pago que ya está establecido en sus contratos, de tal manera que combina esto de respetar la estabilidad de los contratos con este mayor esfuerzo que están haciendo.

Ahora, algunos temas un poco más abstractos de qué es lo que hace este nuevo marco tributario. El régimen anterior en particular, debido a la forma en la que se cobraban las regalías, terminaba siendo regresivo. ¿En qué sentido “regresivo”? En que las empresas con márgenes de utilidad menores terminaban cargando una presión tributaria comparativamente más alta. ¿Por qué? Porque por ejemplo una empresa pagaba simplemente una tasa a las ventas y, dado que eso no dependía de cuán rentable era su empresa, si esa empresa era menos rentable esa carga terminaba siendo proporcionalmente menor.

Con el esquema anterior, con las regalías anteriores, por ejemplo una empresa con un margen operativo como de 20% tenía una carga tributaria de más o menos 47.5; este es un modelo, no es una empresa real. A medida que aumentaba el margen operativo la carga total de una empresa iba disminuyendo, lo que en el sentido de compartir beneficios, compartir riesgos entre el Estado y las empresas, no tenía mucho sentido, uno debería esperar que esa curva azul no tuviera esa trayectoria sino que fuera creciente como las empresas más rentables carguen una presión tributaria comparativamente mayor.

Por ejemplo, con la modificación tributaria que se hizo en Chile se lograba eso, que a medida que las empresas ganaran más plata enfrentaban una carga tributaria mucho mayor.

El nuevo esquema corrige parcialmente eso, pues hay todavía un tramo regresivo; pero más o menos se ha mejorado un poco en la progresividad, y esto lo que determina es que por ejemplo para las empresas que tienen márgenes operativos altos la diferencia en cargas tributarias sí va a ser importante.

Esto significa, por ejemplo, que empresas que tenían márgenes operativos como de 20 o 30 entre el esquema anterior y el nuevo esquema van a ser incluso beneficiadas, van a terminar soportando una carga tributaria menor a la que tenían antes. Eso va moviéndose así hasta este tramo, alrededor de 40 más o menos. Si una empresa tenía margen operativo como de 40% debería ser en este esquema teórico más o menos indiferente, de repente paga un poquito más o paga un poquito menos, pero a partir de 40 la carga tributaria aumenta.

Actualmente el sector minero en promedio, como dije antes, está por acá, a los precios actuales. Entonces en promedio para el sector la carga tributaria aumenta y eso va a generar recaudación adicional que todos esperamos a los precios actuales que se produzcan en los siguientes meses.

Para el caso de las empresas estabilizadas la situación es distinta. Ellas no pagaban regalías, enfrentaban una carga tributaria de este tipo: a medida que aumentaba el margen operativo, la carga tributaria aumentaba; y acá también para las empresas estabilizadas las empresas están más o menos en este nivel de margen operativo. Entonces aquí como ven el esfuerzo adicional de las empresas estabilizadas va a ser importante. En ocasiones la gente dice que no es mucha plata, pero la verdad es que es un montón de plata, es un esfuerzo adicional que se va a llevar a cabo.

Algunas cosas que ya dije antes, sobre cuáles son las principales mejoras. Creo que es un punto positivo el hecho de haber vuelto a un marco tributario de la minería no completamente progresivo pero sí más progresivo que antes. Considero que es un mejor balance de riesgos. Si hay una subida de precios el próximo trimestre se traduce muy rápidamente en mayores recursos fiscales, y si hay una bajada de precios también pueden traducirse obviamente en menores recursos fiscales.

Ahora, ¿por qué el hecho de referir en mi opinión al margen operativo es mejor que referir una carga, por ejemplo, de regalías solamente en las ventas? Por ejemplo, cuando los precios suben también suben los costos, entonces el margen, el resultado de la empresa refleja mejor ese balance. Esta es, por ejemplo, la trayectoria del precio del oro: ambos están en índices entre el 2005 y el 2010, vean cómo va hacia arriba y el cash cost promedio en la industria también va hacia arriba. Entonces acá qué se está tratando de gravar en realidad. ¿Cuál es la base de cálculo? Si uno ve, tratando de simplificar, es como la diferencia entre las dos curvas; eso es lo que se trata de gravar.

Hay otro caso de lo que sucedió con el cobre. Por ejemplo, sube el precio, después el precio bajó en el año 2009 y el cash cost promedio de la industria se quedó arriba. Entonces, si uno tuviera un mecanismo referido al precio, que era algo que se quería hacer cuando se estuvo discutiendo esto de introducir este impuesto a la sobreganancia, decía: "Bueno, si el cobre está encima de tal número debería pagar esta sobretasa". Eso es bien riesgoso porque no siempre que el precio

esté arriba o está abajo significa que el resultado de las empresas son mejores o peores; aquí, por ejemplo, el precio subió, suben los costos, luego el precio baja rápidamente y el costo se queda arriba. Por lo tanto eso genera un impacto muy rápido a los márgenes. Este impuesto creo que recoge mejor eso y también creo que alinea mejor los incentivos entre el Gobierno y las empresas.

Como dije antes, si bien la carga tributaria del sector aumenta, creo que permite que el Perú siga siendo un destino, al menos uno lo ve desde el punto de vista del marco tributario, interesante para la inversión. Esto es bien importante, porque cuando uno ve la producción minera actual y la recaudación que el sector le deja al país, una buena parte de esto viene de la nueva minería, o sea de proyectos y minas que se han desarrollado o ampliaciones que se han realizado en años relativamente recientes.

Hay un trabajo del IPE que fue publicado por la Sociedad Nacional de Minería, Petróleo y Energía y allí el IPE separó la actividad minera en lo que llamaban ellos “antigua producción” y “nueva producción minera”, y lo que dice esto es que por ejemplo el año 2009 casi la mitad de la recaudación total de la minería provenía de la nueva producción; entonces es bien importante mantener un esquema tributario que permita que el sector crezca. Esto a mí me parece fundamental, y el Gobierno actual afortunadamente así lo entiende.

Hay más proyectos, algunos han cambiado de etapa, entonces parte del pipeline de proyectos mineros que hoy día está esperando completarse según diferentes etapas de desarrollo; o sea hay mucho dinero acá, mucha recaudación potencial, mucha actividad económica potencial que necesita un esquema tributario que la haga viable.

Algunos números en particular para que tengan idea de las magnitudes. Hemos hecho una lista de nuevos proyectos que deberían estar entrando en operación en los siguientes cuatro o cinco años, hasta el año 2017. Los montos de inversión que ya de por sí son muy importantes, fíjense el monto que acumulan, son más de 31 mil millones de dólares. Si uno ve esto con ojos de viceministro de Hacienda, uno puede estimar qué pagarían estos proyectos, estas nuevas operaciones, un estimado de 3,100 millones de dólares de recaudación total en un año completo de producción y de pago de impuestos. Es lo que viene de recaudación nueva por la minería, y eso es un montón de plata; la verdad es como subir el IGV 4 puntos solamente por permitir que el sector siga creciendo y progresando.

Lo otro interesante, una ventaja es lo que ya comentó Mónica y yo también, que el esquema a través de la creación de este GEM, el Gravamen Especial de la Minería y este marco tributario –creo que Mónica calificó de imaginativo de parte del Gobierno– ha permitido la participación voluntaria de las empresas estabilizadas. Era sumamente importante que participen. Si recuerdan, en la distribución de recursos el gravamen especial, el destino es el Gobierno central y esto permite manejar un poquito mejor esa redistribución de recursos hacia regiones menos favorecidas por la actividad minera.

En cuanto a los contratos de estabilidad tributaria y con fechas de vencimiento, hay operaciones muy importantes actuales –Antamina, Yanacocha, Cerro Verde, Barrick– que son importantes y por lo tanto también contribuyentes potenciales importantes; entonces desde el punto de vista de lograr una solución conjunta a esta necesidad de aumentar la presión tributaria y contar con más recursos, era bien importante mantener a estas empresas en este ánimo colaborativo.

Antamina ya amplió la mina, hoy día es 30% más grande o el próximo mes va a ser 30% más grande, con lo cual su facturación va a ser bastante más grande. Cerro Verde también está en proceso de ampliación, entonces era muy importante mantener a estas empresas colaborando.

Sin embargo, hay algunos riesgos que quisiera anotar. El primero es que el Perú respecto de países que realmente compiten con nosotros para atraer inversión, ya era más caro, cuando uno ve la parte tributaria, y ahora se hace un poco más caro. Por supuesto que también hay países en los que se cobran más impuestos que en el Perú; en Argentina, en Polonia la regalía es mucho más alta, en algunos países africanos también, pero el Perú uno lo tiende a ver ahora conociendo más a las empresas. Competimos claramente con Chile, buena parte de los recursos del cobre del mundo están en Perú y en Chile, y dicho país tiene un esquema muy atractivo para los inversionistas como Canadá, Sudáfrica, Australia.

Si dibujamos una línea para comparar las cargas tributarias de una empresa teórica, entre Perú para empresas no estabilizadas, empresas estabilizadas y estos países, a diferentes niveles de margen operativo, como dije antes somos algunos puntos más caros que nuestra competencia. Creo que esto todavía nos permite ser atractivos, pero la verdad hay que tener cuidado, no estar muy cerca a la barrera esa de competitividad, porque hay países que si bien tienen sus ventajas y desventajas, así como en Chile la energía es más cara, en Chile uno no tiene que construir sus escuelas, carreteras o postas médicas y todo para hacer actividad minera. Acá para las empresas mineras el encargo es mucho en infraestructura y en otros países esta es normalmente ofrecida por el Estado.

Otro tema del que se ha hablado poco, y que a nosotros en Apoyo y sé también que a muchas empresas les preocupa, es que esta vez con el nuevo esquema no hay una porción de este aporte que se ha mantenido bajo administración privada. Como ustedes saben, entre el año 2006 y 2011 estuvo vigente este Programa Minero de Solidaridad con el Pueblo, ese mal llamado "óbolo" de aproximadamente 500 millones de nuevos soles, o sea que tan óbolo no era, recaudaba en algunos años algo así como el 80% de lo que se recaudaba por las regalías. Pero más allá del dinero, ¿esto qué permitía? Le ha permitido a las empresas que manejaban estos programas hacer una infraestructura de servicios públicos importante que cuenta hoy día todavía con participación de las autoridades locales. Se estableció todo un mecanismo, no solamente de generación de los recursos basados en unas tasas a la utilidad, etc., sino de administración de los mismos.

Por ejemplo, los recursos recaudados por este concepto debían ser obligatoriamente invertidos en determinadas líneas de intervención, y no podía decidir gastarse la plata en lo que sea; no podían, por ejemplo, pagar sueldos a funcionarios, o construir piscinas o veredas, pues el fondo debía ser gastado en infraestructura productiva, en proyectos productivos, en desarrollo y fortalecimiento de capacidades, en educación, nutrición y en salud. De acuerdo a información a abril del 2011, 96% de la inversión de este fondo administrado por las empresas iba a líneas de intervención que incidían directamente en la reducción de la pobreza, y esto para alguien que trabaja en el sector privado además tenía las ventajas de la rapidez y la efectividad de la intervención del sector privado, no porque los privados sepan hacer las cosas mejor sino porque los privados no están sujetos a todas estas normas de contratación del Estado, etc., que hacen que las cosas se demoren bastante y se hagan más caras también.

Por ejemplo, cuando uno ve simplemente niveles de ejecución luego de un período de aprendizaje, de instalación de este sistema, el nivel de ejecución de los fondos regionales y locales es significativamente más alto que los gobiernos municipales o regionales comparados. Hay ventajas evidentes en costos. Por ejemplo, nosotros hicimos un trabajo de identificar proyectos similares ejecutados por un fondo minero y el Estado, a través del gobierno regional o local, y encontrábamos diferencias, como en el caso de los proyectos de riego, donde los costos de los proyectos administrados por los privados son 37% más baratos que los administrados por el aparato público; en proyectos de agua y saneamiento encontramos que costaban la mitad, y además se hacían más rápido.

Por ejemplo, si un municipio quiere hacer un proyecto de un millón de soles que puede ser desde un canal de riego hasta un parque, lo que fuera, necesita un perfil, una aprobación, una licitación, una supervisión, una entrega de obra, etc. Un municipio en Perú en promedio ejecuta al año un poco más de 200 proyectos. En promedio el valor de esos proyectos, el costo total es menor a 2 millones de soles, pero tiene que hacer 200 expedientes. Por ejemplo cualquier municipalidad, no solamente en la sierra del Perú, Magdalena o San Isidro, cuando repara calles, el expediente técnico –puede ser de la cuadra 4 de la Av. Pezet–, tiene que realizar un concurso, una licitación, una entrega de obras de un contratista, y la cuadra 5 puede ser otro proyecto. Eso pasa.

La empresa privada, al entrar con mecanismos de gestión, hacía entre otras cosas un empaquetamiento de proyectos; entonces de un solo esfuerzo no salía la cuadra 4 de Pezet, por poner un ejemplo, sino salía toda la Pezet. Se empaquetaban proyectos, se gestionaban en paquete y se permitía una intervención, una ejecución de la inversión y el gasto era mucho más rápido y económico que la que pueda hacer el Estado debido a toda la regulación existente.

Hay un libro muy interesante que publicó la Sociedad Nacional de Minería, Petróleo y Energía de algunos casos muy concretos de cómo programas administrados por la empresa en algunas zonas del Perú habían logrado resultados directos y rápidos en reducción de mortalidad infantil, desnutrición, etc., porque simplemente tenían eso: la ventaja de la velocidad y la capacidad de ejecución del sector privado y adicionalmente en muchos casos la empresa asume los gastos de administración que esta ejecución significa. Entonces permitía que un sol que iba a una campaña de vacunación llegara completo, porque todo lo necesario para que ese sol llegue era asumido internamente por las empresas a través de gerencia, personal, etc.

Otra cosa interesante es que también se encontró complementariedades. Claro, no hay cifras para documentar eso, pero uno encontraba en muchos casos, por ejemplo, que el Estado construía un hospital pero no asignaba los recursos para equiparlos, y entonces el fondo administrado por las empresas equipaba el hospital. O llegaban las ambulancias compradas por el Estado, pero el sector privado pagaba la gasolina, porque había esa complementariedad. Esos son casos reales.

Eso creo que es un riesgo que se puede perder, porque lamentablemente el esquema actual no ha considerado un período de transición en que la administración privada de esos recursos o parte de esos recursos pueda mantenerse por un período hasta que el Estado o las autoridades

correspondientes asuman parte de lo que les corresponde, que es proveer de infraestructura y servicios públicos. Eso se conversó hasta el final, pero no se consiguió. En mi opinión es una pena que no haya salido, y ojala que se pueda manejar ese riesgo.

Conclusión. Creo que cuando uno hace las sumas y las restas y ve los pros y los contras, el resultado es positivo. Por supuesto, como dije, las empresas van a pagar más impuestos; por supuesto cualquier pago de impuestos tiene un efecto de competitividad que creo es uno que todavía permite al Perú ser atractivo, va a generar recursos importantes al Estado, va a ser una reforma importante, pues corrige algunos esquemas y problemas de regresividad que había en el marco anterior, permite que participen las estabilizadas y las no estabilizadas, y el riesgo como dije hace un minuto, en mi opinión es esto que no se ha contemplado este período de transición entre lo que es el Programa Minero de Solidaridad con el Pueblo actual con la situación en la que el Gobierno, a través de sus diferentes instancias, asuma esa responsabilidad. Me imagino que al corto plazo el pleito se lo comprarán las empresas, como siempre, y esperamos que llegue el Gobierno a hacer lo que le corresponde.

► **LUZ MARÍA PEDRAZA – PRESIDENTA DE SESIÓN**

Muchísimas gracias, Hugo. No solo has sido tremendamente eficiente en el uso del tiempo sino que nos has aclarado grandes incógnitas de esta ley con respecto de dónde aparecieron estos numeritos. Ahora ya empiezo a ver la luz, y creo que muchos de nosotros estamos en la misma situación.

► **MARCIAL GARCÍA – PANELISTA**

Ciertamente la tentación de poner nuevos impuestos en etapas expansivas donde los precios de los minerales están altos no es exclusiva del Perú. Entre el año 2010 y 2011 hemos identificado por lo menos 25 países que han hecho lo mismo, que han tratado de imponer nuevos tributos o de aumentar lo ya existentes aplicables a la actividad minera, o en todo caso de modificar el régimen jurídico aplicable a la actividad minera con el objeto de incrementar la participación del Estado en los beneficios provenientes de esta importante actividad.

Todo ello para cubrir déficits fiscales o simplemente para obtener mayores recursos para solventar el gasto público para atender las demandas sociales. Y esto no ha ocurrido solamente en países en vías de desarrollo, sino también en países desarrollados. Si ustedes recuerdan, en realidad esta tendencia se habría iniciado en Australia. El año pasado más o menos en mayo se anunció en Australia la implementación de un nuevo tributo que los australianos me parece llamaron el Resource Super Profit Tax, y que le costó el puesto al primer ministro de turno. Lo que se proponía era un impuesto de 40% de toda la industria. La primera ministra que lo sucedió tuvo que negociar de alguna forma con la industria y llegaron a proponer un esquema alternativo de un tributo que llamaron, o que van a llamar el Mineral Resource Rent Tax, con una tasa ya menor, solamente 22.5% y que solamente aplicaría a la producción de carbón y hierro. Y así han seguido otros varios países.

En los Estados Unidos la administración Obama ha propuesto la implementación de una regalía adicional de 5% a la producción minera, y en China se ha propuesto incrementar la regalía

específica que se calcula, se pagan tantos yuanes por tonelada producida, se va a incrementar; en Brasil se está discutiendo en estos momentos el aumento de la regalía aplicable a la producción de hierro de 2 a 4%; en Chile, como ustedes saben, el impuesto específico de la actividad minera se creó en enero del 2005 pero el año pasado, en octubre, recién el presidente Piñera tuvo el apoyo político para aumentar este tributo. Se calcula al igual que en el caso de los gravámenes aprobados en el Perú sobre la utilidad operativa, pasó de ser un tributo de 5% sobre la utilidad operacional a ser un impuesto progresivo que va de 5 a 14%. Cuando Piñera asumió el cargo, él quiso incrementar los impuestos y no logró consenso político, pero recién lo consiguió al justificar esta reforma para financiar la reconstrucción de Chile luego del terremoto de febrero del año 2010.

En Venezuela, un caso un poco más dramático de esto que los americanos y los australianos, están empezando a llamar el “nacionalismo de los recursos naturales”, donde la administración del presidente Chávez ha anunciado la nacionalización de las minas de oro para incrementar las reservas. Y más recientemente en Colombia estaba viendo el otro día que también se ha propuesto incrementar las regalías, no solamente a la minería sino también al petróleo, y las autoridades colombianas están viendo lo que ha pasado en el Perú, lo que ha pasado en Chile y lo que está pasando en otros muchos países.

Ciertamente un cambio de las reglas de juego no afecta necesariamente las inversiones ya realizadas. Uno no se puede llevar la mina a otro lado. Pero sí puede tener una injerencia importante en las decisiones de inversiones futuras y decisiones de inversión en la medida que puede influenciar que determinadas inversiones en exploración y en desarrollo de nuevos proyectos se desvíen hacia jurisdicciones que ofrezcan condiciones más favorables, o alternatively que se haga abandono prematuro de minas que pueden llegar a ser marginales como consecuencia del incremento de los costos y de la implementación de nuevos tributos, o eventualmente de que no se concreten proyectos de expansión de proyectos existentes. Todo esto puede ocurrir. Y esto en el caso del Perú sería particularmente grave, teniendo en cuenta que la producción minera ha ido decreciendo en los últimos años, que este año el Perú perdió el primer puesto en la producción de plata y ha sido superado por México, en la medida que la producción de plata según entiendo ha caído en un 22% este año. Entonces en el caso del Perú se tiene que seguir promoviendo la inversión.

Sin embargo, se puede decir que de alguna manera los temores iniciales que tuvo esta reforma tributaria se han ido disipando, por lo menos por el momento. Hace más o menos dos semanas tuve la oportunidad de estar en Canadá en un seminario minero que era solamente enfocado en el Perú. Ustedes saben que en el Perú actualmente hay más o menos un 85% de compañías canadienses mineras, sobre todo compañías junior que están realizando actividades de exploración, y en este evento estaban representadas muchas de ellas que presentaban sus proyectos, y la sensación que me llevé es que se temían algo mucho peor. La percepción que tienen es que la cosa no ha sido tan mala y según entiendo muchas de ellas no estarían planeando paralizar o suspender sus proyectos sino por el contrario estarían pensando seguir adelante con los mismos.

Hemos tratado de cuantificar cuál es el efecto de esta reforma, y para eso he preparado algunos números que, viendo los números de Hugo, me alegra ver que son más o menos consistentes con los resultados que él ha alcanzado con los cálculos que han hecho en Apoyo.

Lo que hemos hecho en términos sencillos es plantear tres escenarios: de bajas rentabilidades, de rentabilidades medianas y rentabilidades altas. Hemos asumido que una rentabilidad baja será de 5%, una rentabilidad mediana será de 40%, ahora el promedio de la industria, como decía Hugo, está en 56%, 57%, 60%; y una rentabilidad alta de 80%. Y hemos medido cuál es el impacto en tres situaciones particulares. Bajo el régimen anterior, bajo el régimen sin estabilidad y bajo el régimen con estabilidad.

Hemos considerado todas las cargas que resultan aplicables, incluyendo la participación de los trabajadores, que si bien técnicamente no es un tributo todos los inversionistas lo consideran un tributo para todos los efectos prácticos. Entonces hemos considerado todos los gravámenes, todas las cargas, todos los tributos que resultarían de aplicación en cada uno de esos escenarios.

Hemos expresado la carga tributaria como un porcentaje de la utilidad operativa y lo hemos hecho por dos razones. Revisando los estados financieros de las diez compañías más grandes del Perú, identificamos que la utilidad operativa se acerca mucho a la utilidad neta antes de impuestos; y además porque conociendo algo de precios de transferencia, los ajustes de precio de transferencia muchas veces se hacen a la utilidad operativa, cuando en estricto lo que buscan es hacer un ajuste a la renta neta imponible. Entonces, en realidad pareciera que internacionalmente hay un consenso que la utilidad operativa refleja de manera razonable la utilidad sobre la cual se calcula el Impuesto a la Renta. Por ello, todos los tributos, incluso los que se calculan sobre las ventas en concreto, como por ejemplo las regalías que se pagaban antes, han sido expresados como un porcentaje de la utilidad operativa para los propósitos de este análisis, que ciertamente no es exacto porque es una aproximación razonable.

Por tanto, vemos que en situaciones donde estamos bajo el régimen anterior, la primera constatación –como bien decía Hugo– es que el sistema anterior era regresivo. Cuanto más se ganaba menos se pagaba de manera proporcional en relación a la utilidad operativa, y vemos con una utilidad baja se podía llegar a pagar 72%, lo cual nos ponía en una situación muy poco competitiva con relación a nuestros principales competidores; pero con una utilidad operativa que va subiendo la carga impositiva relativa va bajando, con una utilidad media llega a 40% y con una utilidad alta sería 37%.

Bajo el régimen actual sin estabilidad tributaria, donde se pagaría Impuesto a la Renta, participación de los trabajadores, el Impuesto Especial a la Minería y las regalías, vemos –como adelantaba bien Hugo– que el sistema no es enteramente progresivo como se ha sugerido en algunos medios, porque en realidad comienza a ser progresivo a partir de que se empieza a aplicar la tasa progresiva determinada en función al margen operacional, considerando que hasta no llegar a esos niveles se tiene que pagar una regalía mínima de 1% y esta regalía mínima de 1% en realidad se tiene que pagar cuando se llega a márgenes operativos de más o menos 35%. Hasta no llegar a esos márgenes, en realidad el 1% es mayor, y entonces pago la utilidad mínima. En esa situación donde tengo que aplicar la utilidad mínima el sistema todavía es regresivo, porque cuanto menos gano más pago proporcionalmente y se convierte en progresiva una vez que entra a aplicarse la tasa progresiva en función a los márgenes operativos de la compañía, que como les digo se empiezan a aplicar más o menos. Hemos hecho los cálculos cuando se llega a niveles de 35% de utilidad operativa, y ahí vemos que la carga sube de 39.48 a 40.94.

Otra constatación es que las compañías que están sujetas a estabilidad tributaria, y esto en realidad varía dependiendo de la estabilidad tributaria, pero como una generalización tomando en cuenta compañías que tienen estabilizado el Impuesto a la Renta con tasa de 32 y que además ahora tendrían que pagar el Gravamen Especial a la Minería, sí tendrían un sistema totalmente progresivo. Ello quiere decir que pagarían más en la medida que ganen más.

Esas son las tres primeras verificaciones que nos arrojan estos datos.

Otro dato interesante que se puede apreciar de esos números es que bajo el régimen anterior se pagaba mucho más cuando se ganaba menos. Con niveles de rentabilidad bajos se podía llegar a pagar hasta 72%, pero actualmente no se superaría la barrera del 49% en un escenario donde no se tenga estabilidad tributaria y donde se tenga que pagar el Impuesto Especial a la Minería y las regalías.

Entonces la diferencia es abismal, es de algo de 22 o 32% más que se pagaba antes en comparación con lo que se paga ahora.

Sin embargo, cuando la rentabilidad es alta ahora se paga más, pero no mucho más. Se paga, según nuestros cálculos, algo de 3 a 4.5% más de lo que se pagaba antes. Entonces cuando se ganaba poco, en una rentabilidad baja antes se pagaba mucho más, y ahora se paga menos; cuando la rentabilidad es alta antes se pagaba menos pero ahora se paga un poco más, unos 2 o 3% hasta 4.5% se paga más ahora con el sistema actual; y en situaciones de rentabilidades medias, que hemos considerado con tasas de rentabilidad más o menos 40%, se paga más o menos igual ahora que lo que se pagaba antes, pues la diferencia es de menos de 1%. Esos son los datos, eso es lo que nos dicen estas cifras.

Como adelantaba Mónica y comentaba Hugo, uno de los objetivos del Gobierno era no afectar la competitividad y se consideraba que se afectaría la competitividad si la carga total superaría los 50%. Este es un dato que nos dio el Dr. Otto hace unos meses cuando estuvo de visita en Lima, y él nos decía que la competitividad de acuerdo a estándares internacionales se vería afectada si la carga tributaria total que impone el país supera la barrera del 50% y en este caso según los números que hemos corrido no se superaría esa barrera, con lo cual ese objetivo se habría cumplido.

Para calcular esto aplicamos las tasas progresivas que nos han mostrado tanto Mónica como Hugo, y aquí como adelantaba también Hugo lo que sería conveniente es que la autoridad tributaria pida una circular, un informe como hizo la autoridad chilena, porque quizás la forma de calcular es efectiva pero para algunos abogados no tanto, y sería interesante que la autoridad tributaria saque una circular como la 74 de la autoridad chilena, donde básicamente se ponen todas las rentabilidades de tasa efectiva. Eso es algo que podría facilitar mucho el cálculo.

Se ha seguido en definitiva el modelo chileno, vigente desde octubre del año pasado y que establece también la misma base, la "utilidad operacional" la llaman los chilenos, y además considera tasas progresivas que en el caso chileno van de 5 a 14% pero tiene un elemento que habría sido adoptado o recogido del modelo de Ghana, que establece en el caso de la regalía un piso de 1% de las ventas.

La industria generalmente ve con buenos ojos los esquemas basados en las utilidades, por la razones que ha explicado muy bien Hugo en su presentación, y esto entre otras razones es por-

que estos sistemas tienden a ser más eficientes, más neutrales pues afectan en menor medida las decisiones de inversión y producción, son más equitativos en la medida que aquellos que están en la misma situación pagan lo mismo; aquellos que están en situación distinta pagan montos diferentes, quien gana más paga más. Entonces esto es visto de manera favorable por la industria en general.

Cuando se anunció la implementación de esta reforma, ustedes recuerdan que el primer ministro Salomón Lerner señalaba que como consecuencia se pretendía recaudar más o menos unos 3 mil millones adicionales, lo cual representarían en cinco años unos 15 mil millones de nuevos soles, y esto eventualmente se podría lograr a los actuales niveles de precios porque la carga depende fundamentalmente de la rentabilidad, y la rentabilidad entre otros factores depende de los ingresos que están determinados por los precios. Ahora, con la onza de oro a 1,700 dólares y con el cobre, la libra está a 3.40 dólares, probablemente se podría conseguir, pero hay que tomar en consideración que si los precios caen como consecuencia de esta crisis que está aquejando a varios países, esto podría complicarse en el futuro.

Otro de los temas que se ha venido comentando es que eventualmente algunas compañías con capitales extranjeros o que tienen accionistas extranjeros podrían verse beneficiadas por el hecho de poder tomar estos gravámenes que se van a pagar en el Perú como crédito fiscal en sus países de origen. Como ustedes saben, algunos países otorgan un crédito fiscal por impuestos pagados en el exterior respecto de rentas, por ejemplo obtenidas en el Perú y que van a terminar estando gravadas en el país de origen del inversionista, por ejemplo en los Estados Unidos. Uno podría tener una renta en el Perú a través de la subsidiaria y cuando se hace una distribución esa misma renta está gravada en los Estados Unidos, y los Estados Unidos otorga un crédito fiscal por los impuestos pagados en el Perú, un crédito fiscal directo por el impuesto que grava los dividendos y un crédito fiscal indirecto por el impuesto que grava a nivel de la compañía. Esto está regulado, si mal no recuerdo, por la Sección 901 y 902 del Código de Rentas Internas de los Estados Unidos.

Entonces la posibilidad de tomar estos gravámenes llamándoles de manera genérica como crédito fiscal, podría ser visto como algo atractivo por los inversionistas porque fundamentalmente están trasladando el lugar donde pagan sus impuestos: si lo pagan en el Perú ya no lo pagan en los Estados Unidos. Ciertamente, según me han comentado esto sería particularmente importante en el caso de inversionistas precisamente de los Estados Unidos, porque es un país que otorga este tipo de tratamiento para evitar la doble imposición. Como ustedes saben, un reconocido productor de oro tiene un accionista importante que viene de los Estados Unidos, y uno de los principales productores de cobre también tienen accionistas de los Estados Unidos y esto podría ser eventualmente importante para ellos y para muchas otras compañías.

Según me comentan, tratándose de inversionistas que vengan de Australia, de Canadá y del Reino Unido esto no sería tan importante porque bajo las legislaciones internas estos países lo que establecen es un método de extensión. En estos países, para evitar la doble imposición simplemente lo que se hace es que se exonera la renta de fuente extranjera y solamente se gravan las rentas de fuente nacional para evitar la doble imposición, pero tratándose por ejemplo de los Estados Unidos esto sí sería relevante.

Dicho esto habría que analizar si en efecto, como señalan algunos, estos inversionistas provenientes de países como Estados Unidos podrían verse beneficiados de la posibilidad de tomar

este crédito fiscal, y para ello tendríamos que analizar lo que dice la legislación estadounidense sobre el particular para admitir esta posibilidad. Y lo primero que nos dice es que para que un impuesto pagado en el extranjero sea acreditable contra impuestos pagados en Estados Unidos o rentas que si bien son de renta de fuente extranjera y están gravadas en los Estados Unidos, la primera característica que debe tener es que tiene que ser un impuesto. Vale decir, tiene que ser una obligación establecida en ejercicio de la potestad tributaria de un Estado.

Entonces uno de los gravámenes, el Gravamen Especial a la Minería, técnicamente como bien nos explicaba Mónica no es un tributo, o sea no es un impuesto; en teoría es un pago obligatorio y de plano quedaría descartado. Entonces el Gravamen Especial a la Minería no podría ser acreditable, no obstante que se calcula sobre una medida de rentabilidad, parecido al Impuesto a la Renta, pero no es un impuesto, no puede ser acreditable.

La regalía tampoco sería acreditable porque tampoco es un impuesto, ya que es la contraprestación económica por el derecho de explotar recursos naturales; y como no es un impuesto, tampoco sería acreditable. Lo que nos queda es el Impuesto Especial a la Minería, que sí es un impuesto y eso está claro, lo ha explicado muy bien Mónica en su exposición. La pregunta es si puede ser acreditable en los Estados Unidos, y esto depende de un elemento adicional o una exigencia adicional de la legislación norteamericana, que no solamente debe tratarse de un impuesto sino que debe tratarse de un Impuesto a la Renta bajo criterios norteamericanos, y para ser un Impuesto a la Renta de acuerdo a criterios gringos tiene que ser un impuesto sobre renta neta, y el hecho de que los intereses no sean deducibles podría determinar que no tenga esta caracterización; vale decir el hecho de que los intereses no sean deducibles determinaría que desde la perspectiva de la legislación de los Estados Unidos este Impuesto Especial a la Minería no sea considerado un Impuesto a la Renta y que por lo tanto no sea acreditable.

En Chile ocurrió algo muy parecido y estuve conversando el otro día con una socia chilena que me contaba la experiencia de Chile donde ocurrió exactamente lo mismo, pues igual que en el Perú el impuesto específico a la actividad minera que en Chile ha sido incorporado a la Ley del Impuesto a la Renta, y es el artículo 64 de esta ley del impuesto a la renta, el artículo específico a la minería. A diferencia del caso peruano que es un tributo aparte, en Chile es parte del Impuesto a la Renta. Sin embargo, tampoco permite la posibilidad de deducir los intereses y genera exactamente el mismo problema.

Entonces el impuesto específico, esa porción del Impuesto a la Renta que tienen que pagar exclusivamente las empresas mineras chilenas, no sería acreditable en los Estados Unidos. Y me contaban de una experiencia muy interesante. Me decía que una compañía que en realidad no es norteamericana sino es una compañía de capitales británico-australianos, no voy a decir el nombre porque es una compañía si no la más grande del mundo una de las más grandes, que tiene una subsidiaria en Chile donde tiene la mina más grande, pero que cuelga de un holding norteamericano, y de alguna manera a esta sí le impactaba porque eventualmente podría tener la posibilidad de tomar un crédito fiscal por el impuesto pagado en Chile si calificaba como un Impuesto a la Renta. Y según dicen los rumores, esta compañía logró persuadir al Gobierno de establecer un régimen de excepción o un régimen alternativo y consiguió ofreciendo algo a cambio. Aparentemente esta compañía lo que le dijo al Gobierno es "oye, si yo no me tomo la depreciación acelerada a la que tengo derecho para efectos del cálculo del Impuesto a la Renta, concédeme la deducción de los

intereses para efectos del impuesto específico”, entonces dio algo a cambio. Pagando un poco más de Impuesto a la Renta de régimen general corporativo, paga un poquito menos del impuesto específico pero los dos terminan siendo acreditables, con lo cual ¿quién paga la factura? El fisco de los Estados Unidos, porque los dos conceptos terminan siendo acreditables en los Estados Unidos: pago más en Chile de Impuesto a la Renta, pago un poquito menos de impuesto específico, pero los dos son acreditables y finalmente quien termina pagando el costo de esto son los Estados Unidos. Entonces esa es una experiencia que me pareció interesante compartir.

En el caso de Perú hay una experiencia parecida. Si ustedes recuerdan, hace ya varios años cuando se dio esta norma del Impuesto Temporal a los Activos Netos, se establece que este impuesto es crédito contra el Impuesto a la Renta; esto determinaba que el Impuesto a la Renta, la porción contra la cual se había aplicado el Impuesto a los Activos, no sea acreditable, porque otra de las condiciones que establece la legislación de los Estados Unidos es que para que sea acreditable el impuesto tiene que haber sido efectivamente pagado. Entonces, si tenías 100 de Impuesto a la Renta y le aplicaba un crédito de 60 por Impuesto a los Activos, esos 60 no eran acreditables porque solamente había pagado 40 de Impuesto a la Renta; por tanto cuando se advierte esto lo que se hace es se le da la opción a los contribuyentes que pueden terminar estando gravados en los Estados Unidos o en otros países por rentas obtenidas en el Perú, de invertir el orden de los créditos, se modifica la norma y se da opción a que el Impuesto a la Renta sea un crédito contra el impuesto a los activos. La razón es por la posibilidad de tomar un crédito en los Estados Unidos.

Entonces si ustedes ven la norma, la regla general, el Impuesto a los Activos es un crédito contra el Impuesto a la Renta, pero se le da la alternativa a los contribuyentes a elegir la relación inversa, que el Impuesto a la Renta sea acreditable contra el Impuesto a los Activos, y alguna fórmula de esas sería interesante que por lo menos se considere en el Perú, porque eso haría más atractivo nuestro sistema recientemente creado.

Finalmente, quería hacer un comentario porque esto ha suscitado una controversia bastante interesante, entiendo que entre los contadores, y se refiere al tratamiento que tienen estos gravámenes para efectos financieros. Entiendo que hay toda una discusión en relación a que si de acuerdo a la NIC 12 estos gravámenes califican como impuestos a las ganancias, los tres, el impuesto especial, el gravamen especial y las regalías califican como un impuesto a las ganancias para efectos de la NIC 12, y esto tiene una repercusión no solamente para efectos de presentación sino tienen consecuencias importantes. En un Impuesto a la Renta puede haber temas de diferencias temporales, impuestos diferidos, etc., y si no es un impuesto a las ganancias tendría que ser un gasto operativo, y ahí lo que cabría preguntarse es si es que siendo un gasto operativo y si de acuerdo a las normas contables tengo que capitalizarlo como costo de producción, lo debo tratar como un costo o como un gasto cuando la norma nos dice literalmente que es un gasto. Son temas que se vienen estudiando en la actualidad y que dentro de nuestra organización hay toda una controversia entre los norteamericanos, los europeos, nosotros, y estamos tratando de dilucidar este tema. Hasta donde entiendo, todavía no se ha llegado a una solución pero simplemente quería plantear este asunto que debería ser revisado.

► LUZ MARÍA PEDRAZA – PRESIDENTA DE SESIÓN

Muchas gracias, Marcial. Además te comprometemos en este momento a que cuando termine el debate interno nos cuenten en qué quedó.

► SANDRO FUENTES – PANELISTA

Muchas gracias a los organizadores por invitarme. Claro, en este breve tiempo va a ser un poco difícil la misión que me han encargado, que es comentar la participación de Mónica, Hugo y Marcial.

Además, tengo una posición crítica sobre lo que está pasando. Estas tres leyes reflejan muy claramente cómo el sistema tributario peruano se va volviendo exorbitante, se va separando de la realidad y casi entrando en un proceso de imaginación, y voy a tratar de demostrar esto porque efectivamente hay cosas que son realmente impresionantes. Es obvio que la política fiscal anda en general siempre en tensión con la política tributaria; la política fiscal finalmente trata de mantener el equilibrio fiscal, las cuentas del Estado o por lo menos desde hace 20 años es así afortunadamente, pero es una regla de entrada y de salida, y hay reglas que son política pública pura.

La política tributaria en cambio tiene que respetar principios, los que además están vinculados a las libertades ciudadanas. La Constitución dice que no hay confiscatoriedad, que no debe haber discriminación, etc., que son reglas pensadas en función del ciudadano que el impuesto no se convierta en exacción, que no vuelva el “sheriff de Nottingham”.

Pero viene la política, y entre la tensión de la política tributaria y la política fiscal aparece la política electoral. Es distinto, que por supuesto como venimos advirtiendo desde casi el inicio de la República, que el Perú no tiene principios y por lo tanto da lo mismo ofrecer, da lo mismo financiar programas que es una de las críticas esenciales a lo que está pasando. No se puede ofrecer la sustentabilidad económica de un programa social en los riesgos internacionales. La política tributaria es eso.

Es decir, lo que estas tres leyes van a generar en el corto plazo –y me gustaría ser tan optimista como quienes me han antecedido en el uso de la palabra– son conflictos, y va a generar rápidamente conflictos conforme además, espero que no sea tan grave, la crisis internacional nos afecte.

Decía esto porque la potestad tributaria en efecto, esta cosa que simplemente podríamos reducirla a dos cosas: crear y recaudar tributos, es una potestad de derecho público.

Confieso que lo que dice Marcial, la posibilidad de que alguien negocie los tributos tiene dos alternativas: abre un campo absolutamente promisorio e interesantísimo intelectualmente, o puede ser simplemente alucinante. Desde mi punto de vista, en el Perú sería alucinante porque claro una cosa es reunir a los gerentes generales de las empresas mineras y negociar un impuesto, y otra cosa es sentar a los informales y negociar un nuevo contrato social para que paguen impuestos. Hay, pues, una diferencia de matices importantísima en este país, que tiene una geografía compleja pero también tiene una diversidad que es un archipiélago, es un archipiélago cultural, es un archipiélago económico, es un archipiélago hasta étnico y lingüístico. Entonces la tributación debería seguir de alguna manera esa heterogeneidad y no pretender imponer principios que evidentemente no son aplicables a nuestro país y han demostrado no ser aplicables.

Me preocupa eso porque efectivamente dice “¿cómo se mide al Perú internacionalmente? ¿Cómo nos medimos nosotros? ¿Cómo nuestros economistas nos dicen que estamos, por ejemplo, en uno de los elementos macroeconómicos o los indicadores macroeconómicos, la presión tributaria? Estas tres leyes lo que van a hacer es que haya menos presión tributaria y más presión fiscal. Ya el Banco Central de Reserva desde hace unos años mide la diferencia entre la presión fiscal –el total de ingresos– y la presión tributaria –el total de ingresos exclusivamente por tributos–, y la diferencia es cada vez peor: 15.1 de presión tributaria, 19.7 de presión fiscal. Entonces esto se va ampliar. De acá a un año y medio es probable que tengamos que decir que la presión tributaria ha bajado porque ha bajado la recaudación del Impuesto a la Renta por estas leyes, aunque haya subido la presión fiscal. Esto que parecería simplemente un problema estadístico, sí es un problema político porque entonces es cada vez más posible crear ingresos fiscales sin respetar los principios tributarios y eso desde mi punto de vista en un país joven en institucionalidad o viejo en problemas de institucionalidad, como quieran verlo, es cada vez más grave.

Incluso ocurre con el tema que tocó Hugo. Se ha hecho todo esto conservando la estabilidad jurídica. Ahí tengo una discrepancia, pues una cosa es la estabilidad jurídica y otra cosa son los convenios de estabilidad jurídica. Se ha respetado sin duda preservando –como tiene que ser– los convenios de estabilidad jurídica, pero definitivamente no apostaría a que se ha respetado la estabilidad jurídica. Es más, doy una sola precisión, por ejemplo, tratándose del Gravamen Especial a la Minería al cual me referiré luego: para deducirlo como gasto hay que haberlo pagado. Sin embargo, la estabilidad de esos convenios dice que basta el devengo; entonces ya hay un conflicto, pues quien ha redactado eso evidentemente o no se ha dado cuenta o se ha pasado de listo pero en fin, algo ha pasado, pues no creo que se haya respetado la estabilidad jurídica como predictibilidad, como un sistema en el que se puede creer a largo plazo. Que se hayan respetado los convenios de estabilidad jurídica o administrativa o tributaria sí, sin duda, pero creo que eso no es a lo que debemos propender como país sino que en efecto no aparezca una campaña electoral que nos ofrezca un programa determinado y luego el sistema tributario sea alterado además dirigido exclusivamente a un sector para poder financiar ese programa electoral. Esto me parece a mí francamente peligroso en el tiempo.

Pero por ejemplo también decía Mónica que uno de los principales objetivos era evitar la discriminación, pero con el Gravamen Especial a la Minería no se ha evitado la auto discriminación. Hay una pregunta que nadie ha hecho y que nadie se hace todavía, y es ¿qué pasa si no quiero firmar el convenio, si no me da la gana hacerlo? Evidentemente no existe una ley –salvo que sea inconstitucional– que diga que alguien está obligado a celebrar un contrato, pues la libertad contractual y la libertad de contratación son dos garantías ciudadanas esenciales desde hace más de 15 siglos en la historia de todos los países, y afortunadamente en nuestro país también. No hay manera por lo tanto de obligar a nadie a firmar el Gravamen Especial a la Minería y el Gobierno máximo lo que puede hacer es dejar de hablarle a ese minero, no invitarlo al Club Nacional, pero no puede hacer otra cosa, no puede sancionarlo, no puede demandarlo, etc.

En adición me parece, y acá hay algunas personas que saben de lo que hablo, lo altamente peligroso que resulta darle a la Sunat la capacidad de administrar un contrato, convertirla en autoridad judicial, convertirla en la autoridad jurisdiccional que resuelva los conflictos contrac-

tuales, la negociación de ese contrato. Me encantaría estar en todos, quiero ver cómo van a negociar esos contratos, qué van a decir, y cuáles van a ser las salvaguardas que van a tener las empresas mineras para firmar –me imagino de alguna manera–, y los abogados tendrán que establecer salvaguardas que no aparecen en el sistema tributario por supuesto y que son típicamente contractuales. Igualmente, cuáles son las garantías y representaciones que declarará el Estado –me imagino que tendrá que haber alguna–, y eventualmente cómo se resuelve ese contrato en caso de incumplimiento del Estado, ¿o el Estado no está sujeto a incumplimiento?

Claro, evidentemente quien ha redactado la ley del Gravamen Especial a la Minería ha sido un tributarista, pero si hubiera sido un abogado especialista en contratos la redacción hubiera sido totalmente diferente, y ese es uno de los primeros conflictos que detecto. El que ha señalado Mónica clarísimamente, el de la participación de las utilidades de los trabajadores, con toda su elegancia ha dicho “corto circuito”, pero yo creo que el problema es mucho más serio, es mucho más severo y es igual al segundo conflicto que esto va a generar que es la participación de las regiones en el canon y en la regalía. La regalía no ha sido modificada, pero nada dice que no se pueda modificar la forma de distribución, que es lo que ya anunció el Gobierno que va a hacer, que va a modificar la forma de distribuir o la distribución en general a las regiones, y habrá regiones no mineras que perciban ahora regalía minera; eso es lo que ha anunciado, y ya veremos qué ocurre. Pero en cuanto al canon, sin la menor duda que va a disminuir.

Yo por lo menos me felicito que ocurra, es decir creo que los gobiernos regionales son pésimos gastando y darles más dinero sería un error. Está bien, creo que sufrimos las consecuencias de una descentralización, de una regionalización apresurada, diría mal concebida en los años 2002 o 2003.

Al margen de eso, el caciquismo regional evidentemente va a tener algo que decir frente a esto, y ese es el segundo conflicto que veo.

El tercero ya lo anuncié, es el de la estabilidad jurídica. Creo que infortunadamente se ha abierto camino a una forma altamente peligrosa de legislar tributariamente. No entiendo por qué las sobreganancias pesqueras no se han gravado y las provenientes de la construcción, e incluso ya un funcionario de Superintendencia de Banca ha dicho que los bancos están ganando más de lo que ganan en el sistema internacional, creo que no los abogados pero en general va a haber una especie de ver quién se pone primero y entonces ya se pusieron primero los mineros, y eso me parece no solo riesgoso sino que quiebra cualquier mecanismo de política tributaria sensata y, como decía además creo, y este es el cuarto conflicto que se va a producir, ahora Marcial lo comentaba, Hugo también, es probable que hoy día nadie suscriba el cálculo de 3 mil millones de soles anuales.

Hay cálculos de todo tipo. Es más, cuando se le ha preguntado al Sr. Lerner de dónde salió esto, nadie ha querido decir “yo lo hice”, “fue con mi calculadora”, porque bueno es un cálculo más o menos general; pero creo que no se va a llegar a eso, y ya hay voces que dicen que no se va a llegar a eso, pero el cuarto conflicto es el peor de todos, es el de la frustración social porque esta sobreganancia es un castigo a los mineros por hacer mal las cosas, porque ganan mucho dinero que me parece además gravísimo como coartada moral.

Esto que es la forma de castigar a quienes “están mal” –la empresa–, ese es el discurso, finalmente es para financiar programas sociales que no se van a producir desde mi punto de vista

por una razón, por lo que dijo Hugo al final de su intervención: el Estado es pésimo invirtiendo y gastando; eso ya lo sabemos y en consecuencia el ritmo de recaudación va a superar largamente al ritmo de gasto, y eso va a generar una frustración y ese es el cuarto conflicto que a mí me desesperanza en esto. De hecho, además se ha anunciado todo esto, las principales páginas y diarios de este país y en general medios de comunicación se han ocupado mucho de la minería, lo que ha impedido que se incendien antes de ayer cargadores frontales, para nada, y eso me parece grave; o sea me parece que nosotros desde el Estado estamos alentando la conflictividad social, no estamos resolviéndola.

Cree que en general tengo muy poca simpatía por lo que está ocurriendo con el gravamen minero, con el impuesto a las regalías y con el impuesto especial. Considero que quiebra el sistema tributario peruano, que enseña un camino que no debemos recorrer y además volvemos a la política de los setenta de los impuestos destinados. En el año 1992 –y acá también hay varios testigos de eso – nos pasamos días, horas, noches, madrugadas completas para echarnos abajo 58 tributos que malamente existían en este país, y se logró esto porque eran impuestos destinados a un programa social; había impuesto hasta para una festividad determinada, en fin, había de todo. Se logró limpiar esto pero estamos regresando con otra vestidura a la misma forma de hacer política tributaria, es decir a aquella que solo tiene sentido por su lógica recaudatoria, y esto me parece que es especialmente peligroso.

Insisto, mucho más de 3 mil millones de soles anuales sería acabar con las exoneraciones, ya lo ha dicho el propio ministro de Economía. Son 7 mil quinientos millones de soles mensuales aproximadamente, no quiero ni pensar porque no he hecho ningún cálculo que implicaría este mismo pacto con los con los informales, no con la minoría informal porque creo que no hay nada que pactar ahí, pero sí con la informalidad como un sistema aceptado en este país. Así como los mineros se ponen un autogravamen los informales se ponen una autoinafectación todo el tiempo. Entonces esto tiene que dialogar en algún momento, esto tiene que ocurrir; o sea desde mi punto de vista no puede mantenerse esta situación.

Pienso que hay severas deficiencias técnicas en las tres leyes, y la tercera, la del Gravamen Especial a la Minería, me parece francamente escandalosa jurídicamente hablando, porque se crea un gravamen que depende solamente de si le da la gana a la otra parte; entonces la potestad tributaria, la política de Estado, la política fiscal es cero, reflejada en una ley y lo dice en virtud del convenio que se celebra.

De manera que me da la impresión de que no tiene mucha vida este tipo de normas. Espero que sensatamente el propio Gobierno las evalúe, sustituya recaudación necesaria haciendo una política estatal mucho más lógica y no de esta manera, que es casi “reivindicacionista” y a mí el “reivindicacionismo” francamente no solo me asusta sino me repugna.

Gracias.

► LUZ MARÍA PEDRAZA – PRESIDENTA DE SESIÓN

Muchas gracias Sandro, por este brutal baño de realidad que tendremos que evaluar.

4

FONDO COMPLEMENTARIO DE JUBILACIÓN

PRESIDENTA DE SESIÓN:**Luz María Pedraza****PONENTES:****José Ignacio Castro**

Abogado por la Pontificia Universidad Católica del Perú. Socio del área laboral y previsional del Estudio Rubio, Leguía, Normand & Asociados. Es profesor de la Universidad Católica. Miembro de la Sociedad Peruana de Derecho del Trabajo.

Juan Carlos Zegarra

Abogado por la Pontificia Universidad Católica del Perú. Socio fundador del Estudio Zuzunaga & Assereto Abogados. Profesor de Derecho Tributario de la Facultad de Derecho de la Universidad de Ciencias Aplicadas, de la Pontificia Universidad Católica del Perú y de la Universidad del Pacífico. Miembro del Comité de Asuntos Jurídicos de la Cámara de Comercio Americana del Perú-AMCHAM, de la Asociación Fiscal Internacional-IFA y del Instituto Peruano de Derecho Tributario.

PANEL:**Walker Villanueva**

Abogado por la Pontificia Universidad Católica del Perú. Máster en Asesoría Fiscal en la Universidad de Navarra de España, con estudios de Tributación Internacional en la Universidad de Layden, en Holanda. Es profesor de las maestrías de Tributación de la Universidad de Lima, de la Pontificia Universidad Católica del Perú y de ESAN. Socio del área tributaria del Estudio Ferrero Abogados. Autor de los libros "Impuesto al Valor Agregado en el Perú" y "Comentarios al Código Tributario".

Tulio Tartarini

Abogado por la Pontificia Universidad Católica del Perú. Máster en Derecho Tributario por la Universidad de Nueva York. Socio del Estudio Rodrigo, Elías & Medrano. Ha sido profesor de Derecho Tributario en la Pontificia Universidad Católica del Perú y en la Universidad del Pacífico.

► LUZ MARÍA PEDRAZA – PRESIDENTA DE SESIÓN

Vamos a comenzar nuestra segunda parte de este bloque y para ello conversaremos sobre el Fondo complementario de jubilación.

► JOSÉ IGNACIO CASTRO – PONENTE

En primer lugar quiero agradecer a la Sociedad Nacional de Minería, Petróleo y Energía y a la Dra. Pedraza por esta invitación. A pesar de que soy un abogado laboralista me han invitado a un Simposium de Tributación, toda vez que el tema referido al Fondo Complementario de Jubilación de los trabajadores mineros, metalúrgicos y siderúrgicos tiene un poco de ambas especialidades.

Este fondo ha sido creado por la Ley N° 29741 que se dictó a comienzos del mes de julio de este año, y establece que es un fondo de seguridad social. Esta expresión para nosotros los laboralistas sí tiene un significado importante, pues quiere decir que va a operar bajo un sistema de reparto cuyo funcionamiento es similar al Sistema Nacional de Pensiones, administrado por la Oficina de Normalización Previsional, y que ciertamente funciona de una manera completamente distinta al sistema privado de pensiones, en donde cada trabajador tiene un cuenta individual y lo que aporta es finalmente de donde va a obtener su pensión.

En un sistema de reparto se construye sobre la base del principio de solidaridad. Son unos trabajadores activos los que aportan a un fondo el cual es destinado a unos beneficiarios que en su momento aportaron o que en todo caso pudieron no haber aportado, que es lo que va a ocurrir con los primeros beneficiarios a partir de enero del año 2013. Entonces sí es importante para nosotros saber que un fondo de seguridad social funciona a través de un sistema de reparto. Aquí, a pesar de que el trabajador esté afiliado a una AFP, va a contribuir por disposición de esta ley a este fondo de seguridad social que va a funcionar bajo este esquema distinto.

Conforme lo establecido en la ley, este fondo se constituirá con el aporte de las empresas mineras, metalúrgicas y siderúrgicas, así como de los trabajadores mineros, metalúrgicos y siderúrgicos. Aquí, con la licencia de los tributaristas, voy a decir que las empresas van a contribuir o van a aportar - porque justamente lo que Juan Carlos Zegarra va a determinar luego y también los panelistas es la naturaleza jurídica de este pago, aporte o contribución - con el 0.5% de su renta neta anual antes de impuestos. Los trabajadores contribuyen a su vez con el 0.5% de la remuneración bruta mensual, y por consiguiente me parece que está claramente establecido que el aporte de los trabajadores es mensual mientras que aparentemente el aporte de las empresas debería ser anual, salvo que el reglamento establezca algún mecanismo de adelanto, de pago a cuenta contra ese importe anual.

Ahora, ¿quiénes son los trabajadores mineros, metalúrgicos y siderúrgicos? Alguien podría pensar en principio que son todos los trabajadores que laboran en una empresa minera, metalúrgica y siderúrgica; sin embargo, eso no es así. Dentro de una empresa minera, metalúrgica y siderúrgica hay diferentes tipos de trabajadores, y las regulaciones específicas han ido determinando que el trabajador minero es el que realiza directamente la actividad minera y por cierto, hoy por hoy, en la gran cantidad de casos este universo ya debería estar claramente delimitado porque desde el año 2002 existe un aporte complementario que justamente permite solventar

la jubilación anticipada de los trabajadores mineros, metalúrgicos y siderúrgicos o de los trabajadores que realizan labores que ponen en riesgo su vida o salud, si estuvieran en el sistema privado de pensiones.

Por consiguiente, este aporte ya se viene efectuando tanto por las empresas como por los trabajadores, y claramente este universo ya debería estar identificado por lo menos hace unos ocho o nueve años atrás.

La ley otorgó un plazo de 60 días para que se dicte el reglamento, el mismo que venció el día 7 de setiembre y hasta el momento no ha sido publicado el respectivo reglamento. Entre los encargos que le ha dado la ley es el de regular quién va a administrar el fondo. Sabemos por disposición de la ley que ese fondo no va a ser, como en algunas experiencias comparadas, autoadministrado por los contribuyentes o por los aportantes, sino por un tercero. Para determinar quién es este tercero la ley exige que se pongan de acuerdo la ONP, el Ministerio de Economía y Finanzas y el Ministerio de Trabajo, debiendo el reglamento indicar quién es este tercero. Apenas se dictó la ley había un rumor de que las AFP querían ser consideradas para la administración de este fondo, que aparentemente va a ser un fondo de inversión con lo cual digamos, las AFP estaban interesadas en administrarlo.

Sin embargo, con el pasar de un Gobierno a otro no sabría decir si de repente el encargo lo asume la propia ONP. No lo sabemos. Pero bueno, ese reglamento tiene que identificar cuál es la institución que va a administrar el fondo, cuál es la composición y funciones de la comisión mixta que la crea, la misma que está justamente conformada por empleadores y trabajadores que tiene como propósito fiscalizar la gestión de los recursos del fondo, o sea claramente esta comisión mixta no es la entidad que va a administrar el fondo, sino la que va a fiscalizar la gestión de los recursos, nada más.

Este fondo de inversión probablemente será uno similar al que opera en el Perú a través de las AFP, y ojala que sea efectivamente entregado en administración a una de estas y que las hagan licitar, competir y concursar por un tiempo determinado para que sean ellas las que lo administren, lo cual garantizaría un manejo profesional del fondo.

La ley también establece que el fondo va a estar bajo el control y supervisión de la Superintendencia de Banca y Seguros, básicamente por lo señalado en el artículo 1 de la Ley 26516, que establece que "cualquier otro fondo que reciba recursos de sus afiliados, socios o asociados, con la finalidad de destinarlos a la prestación de beneficios consistentes en el otorgamiento de pensiones de cesantía, jubilación o similares a estas, cualquiera que fuere su denominación o forma de constitución se encuentra regulado por la Superintendencia", que también de alguna manera permite tener algún nivel de garantía respecto de la administración del fondo.

Este es el fondo, así se constituye y lo más importante es cuál es el beneficio que genera. En cualquier escenario va a ser una pensión complementaria a favor de los pensionistas que ya tengan, o sean los titulares de pensión de jubilación, de invalidez, viudez u orfandad. Evidentemente primero tienen que ser pensionistas y haber sido trabajadores mineros, metalúrgicos o siderúrgicos, haber tenido o tener la pensión de jubilación y en un segundo nivel de invalidez, viudez y orfandad. ¿En qué va a consistir el monto de la pensión complementaria? Ya sea que el trabajador o pensionista reciba una pensión de la ONP o del sistema privado de pensiones, esta

consistirá en la diferencia entre esa pensión que actualmente recibe y la remuneración percibida en los doce meses anteriores a la fecha del suceso.

Asimismo, la ley establece que en su conjunto, tanto la pensión que actualmente viene recibiendo el pensionista como la pensión complementaria que otorga el fondo, no puede exceder de una UIT; no indica si es reajutable pero me parece que cae de maduro que efectivamente va a ser reajutable, pues si estamos aplicando el tope de una UIT y esta cambia su importe, varía al año siguiente, evidentemente ahí se generará un reajuste. Si por alguna razón la pensión del trabajador se ve incrementada o disminuida, esto también podría evidentemente afectar el importe de la pensión complementaria.

Si una UIT está en 3,600 soles y más o menos conocemos el importe de las pensiones que paga el Sistema Nacional de Pensiones, la diferencia entre esa pensión que actualmente viene percibiendo y 3,600 soles es un montón de plata, y multiplicada por un montón de personas. La duda que se genera es si el monto del fondo va a alcanzar. Probablemente no, y ahí seguramente entrará a colación un tema importante que entiendo luego lo va a manejar Juan Carlos, que es si se pueden incrementar o variar el importe del aporte por decreto supremo. Claro, siempre previo estudio actuarial, pero no está garantizado que el aporte de las empresas ni de los trabajadores quede en 0.5%.

Bueno, los beneficiarios son los trabajadores mineros, metalúrgicos y siderúrgicos que se hayan jubilado o se jubilen en el futuro bajo la Ley N° 25009, que es la Ley de Jubilación de Trabajadores Mineros, que también se aplica por disposición de la misma ley a trabajadores que laboran en centros siderúrgicos o metalúrgicos, o los trabajadores que se hayan jubilado o se jubilen bajo la Ley N° 27252, que es la que crea el régimen de jubilación anticipada en el Sistema Privado de Pensiones para trabajadores que realizan funciones de riesgo para la vida o la salud.

Ese es un primer grupo de beneficiarios, los que obtengan la jubilación. El segundo grupo de beneficiarios son los actuales pensionistas, los que se hayan jubilado este año, el año pasado, hace diez años y que todavía estén vivos; pensionistas pero siempre de alguno de estos dos regímenes, de la Ley 25009 o de la 27252. Un tercer grupo de beneficiarios son los pensionistas de invalidez, viudez y/o orfandad de las leyes 25009 y 27252.

¿Desde cuándo deberían empezar a recibir esta pensión complementaria? A partir de los 18 meses de vigencia de la ley, esto es enero del año 2013, lo que genera una preocupación porque la ley establece una fecha a partir de la cual los trabajadores, los pensionistas, van a tener derecho a empezar a recibir la pensión complementaria; sin embargo, quedan dudas de si a esa fecha habrá fondos suficientes, primero para pagarlo pero segundo para determinar el importe. O sea, antes de empezar a pagar la pensión complementaria lo que tiene que hacer la entidad que administre el fondo es determinar el monto de cada uno de ellos, y para ello tiene que evaluar de manera individual cuál es el importe de la pensión que en este momento está recibiendo, cuál es el promedio de sus remuneraciones de los últimos 12 meses, obtener la diferencia por cada uno de ellos, y luego emitir una resolución que declare el derecho a esa pensión, y a partir de enero de 2013 empezar a pagarla. Estando a mediados de octubre del año 2011 resulta dudoso que esto efectivamente vaya a ser así.

Por otro lado, el tema de los recursos mismos. Bueno, ya lo comentará Juan Carlos pero una duda que tengo es si la ley entra en vigencia en julio del año 2011, si la renta neta anual del

ejercicio 2011 ya es base de cálculo para el pago del aporte o si al haber entrado en vigencia en el transcurso de un ejercicio debemos esperar a la renta neta anual del año 2012, pero esa es la que se va a pagar en el 2013. En ese escenario ya habría obligación de pagar pensiones complementarias a partir de enero de 2013, pero las empresas no habrían todavía realizado ningún aporte. Claro, un escenario sería que el reglamento podría establecer pagos a cuenta para que durante el año 2012 se efectúen estos adelantos con cargo al aporte del ejercicio 2012 que se debería determinar en el 2013, pero si eso no es así, ¿de dónde le van a pagar a los pensionistas? ¿Con el 0.5% de la remuneración de los trabajadores en actividad? Me parece poquito y todavía hoy por hoy no se está realizando el aporte, no se sabe la entidad, no se sabe a quién, con lo cual es urgente que el reglamento entre en vigencia de una vez, o en todo caso que modifiquen la ley para diferir la oportunidad de goce del beneficio.

Decíamos que había ya un aporte complementario y este fondo es adicional a ese aporte. El objetivo que tiene el aporte complementario es permitir tener los fondos necesarios para solventar las pensiones de jubilación de manera adelantada, no a los 65 años de edad que es el régimen general sino en una oportunidad anterior, atendiendo al tipo de labor de determinados colectivos, entre ellos los trabajadores mineros, metalúrgicos, los trabajadores que laboran en extracción minera tanto subterránea como de tajo abierto, y los trabajadores que laboran en centros de producción minera, metalúrgicos y siderúrgicos que están expuestos a riesgos de toxicidad e insalubridad.

Por estos trabajadores la empresa ya viene realizando un aporte complementario del 2%, y esas mismas empresas vienen reteniendo un 2% a cada uno de estos trabajadores para aportarlo de manera complementaria al sistema previsional que ellos hayan elegido. Si el trabajador está en la AFP, ese 4% adicional, tanto el aporte de la empresa como el suyo propio va a ir a su cuenta individual, y si el trabajador está afiliado al Sistema Nacional de Pensiones ese 4% va a ir a la ONP.

Pero el propósito de este aporte complementario es solamente adelantar la jubilación, tener dinero que permita que el trabajador se jubile de manera adelantada cuando tenga menos años de edad. Digamos, para que tengan una idea, por cada tres años de aporte complementario se adelantan dos años de edad, y si este aporte complementario está vigente desde el año 2002 me parece, digamos hoy por hoy hay nueve años de vigencia del aporte; eso quiere decir que ya hay seis años de edad adelantados, es solamente para eso, es tener dinero que permita pagarle la pensión de jubilación, la ordinaria, la común, a trabajadores que se van a jubilar antes de tiempo.

Estuve buscando algunas experiencias comparadas y solamente encontré dos en África, específicamente en Zimbabue y Sudáfrica. Lamentablemente en Sudáfrica no he podido encontrar el monto del aporte pero en Zimbabue sí, y es 7.5% de la renta neta para las empresas y 7.5% también del ingreso bruto mensual en el caso de los trabajadores.

La gran diferencia que he encontrado es que este es un fondo autoadministrado. Si bien en el caso de Zimbabue además de los trabajadores y empleadores participa la autoridad de trabajo, entre los tres nombran un directorio encargado de administrar el fondo, que es uno de inversión.

En el caso de Sudáfrica lo que he encontrado es que hay una junta que es elegida por los trabajadores y empleadores, y es la encargada de administrar la cartera de inversiones. Lamentable-

mente, como repito, no he podido encontrar el importe, y hubiera sido importante para efectos de la comparación, pero de hecho hay una diferencia significativa entre Zimbabue y Perú si es que eso sirve de consuelo.

Lamentablemente lo único que tenemos a la mano por el momento es la ley, razón por la cual esperamos que con el reglamento se aclaren muchas de nuestras dudas, por lo menos desde la perspectiva laboral.

Muchas gracias por su atención.

► **LUZ MARÍA PEDRAZA – PRESIDENTA DE SESIÓN**

Muchas gracias, Nacho, por habernos dado algunas luces en este tema. Ahora sí vamos a hacer la evaluación tributaria de este aporte extraño creado.

► **JUAN CARLOS ZEGARRA – PONENTE**

En primer lugar quiero agradecer a la Sociedad Nacional de Minería Petróleo y Energía por la invitación que me hicieron para conversar con ustedes sobre este tema nuevo, que es el Fondo Complementario de Jubilación, particularmente a Marilú como presidenta del Comité Tributario.

Es importante tomar en cuenta que esta ley ha pasado desapercibida dentro de todo lo que ha sido la reforma en general que ha tenido el sistema tributario para la actividad minera, como acabamos de ver en el primer bloque. Mientras que en el primer bloque las normas fueron discutidas ampliamente por el sector, que participó de manera muy directa, en este caso en realidad solamente se movió el tema a nivel del Congreso con algunas observaciones presentadas por el propio Poder Ejecutivo, y finalmente no ha causado aún el revuelo que han generado los nuevos gravámenes; pero sin embargo creo que es importante hacer un análisis más o menos desde una perspectiva constitucional y previamente desde la naturaleza jurídica de este aporte que nos están poniendo los legisladores.

Para ver cuál es el efecto tributario que debemos otorgar a este tipo de aportes, para nosotros como abogados tributaristas sin duda es importante definir ante qué tipo de relación jurídica estamos. Si estamos ante una relación jurídica de naturaleza pública o una relación jurídica de naturaleza privada. Ya en el primer bloque justamente uno de los problemas que causaba el tipo del IEM, el GEM o la regalía era precisamente cómo es que mediante contrato se podría imponer una prestación de naturaleza pública, si estoy hablando de un convenio.

Este esquema en el fondo complementario tiene casi los mismos problemas, y para explicar en mayor detalle este problema quiero con ustedes recordar algunos temas que son básicos en tributación y que es importante recordarlos al momento de analizar las leyes que salen en nuestros nuevos sistemas tributarios.

El primer concepto es la relación jurídico-tributaria. Recordemos un poco acá cuál es el concepto de la relación jurídico-tributaria. Lo más importante es que es un vínculo de derecho público establecido por mandato de la ley entre dos sujetos de derecho. Eso parece muy básico y muy elemental, pero a veces se pierde de vista, o sea una relación jurídica tiene que ser establecida entre dos sujetos de derecho y esos dos sujetos de derecho son los que se vinculan en las condi-

ciones que la ley establezca, de tal manera que en el lado activo el Estado, o quien corresponda, tendrá deberes, atribuciones, y por el lado pasivo los deudores tendrán determinado tipo de obligaciones o prestaciones que realizar. Ese aspecto de la definición jurídico-tributaria ha sido contenido en el primer artículo del Código Tributario. La obligación tributaria, que es de derecho público, es el vínculo entre el acreedor y deudor tributario establecido por ley, que tiene por efecto el establecimiento de la obligación tributaria.

En materia tributaria y en base a este tipo de conceptos, la doctrina ha distinguido dos tipos de prestaciones que a veces ni el propio Tribunal Constitucional tiene en cuenta, pues no hay una sola obligación tributaria o no hay una sola relación jurídico-tributaria, sino hay dos. Una que es sustancial en la que el objeto es el tributo, es la razón de ser de la tributación, es lo que a todos nos interesa, es lo que marca las pautas del derecho tributario; pero hay otra relación jurídica que lo que regula son otras prestaciones distintas al tributo en sí mismo pero que coadyuvan a la primera, así como también al cumplimiento del tributo.

Por tanto, cuando a un tributarista le dicen “estamos hablando de tributo”, la relación jurídico-tributaria sustancial en la que el tributo como una obligación pecuniaria distinta de una sanción que tiene naturaleza, ex lege, es decir el presupuesto para que sea tributo es que el Estado grave un hecho económico del particular o realice alguna actividad estatal referida hacia el contribuyente. O sea, estamos hablando de un supuesto específico.

Las características que tiene el tributo han sido establecidas por el Tribunal Constitucional. Ahí tienen algunas sentencias que pueden ilustrar, y no hay muchas para la otra relación jurídico-tributaria, pero sin embargo todos los tributaristas sabemos que existe y asumimos la determinación de esas obligaciones que también deben estar establecidas por ley, en menor grado evidentemente.

El procedimiento de cálculo, ¿cómo se realiza? ¿Sobre qué base se calcula? ¿Cuáles son las tasas, la declaración y pago? ¿A partir de cuándo es exigible? ¿Cuál es el plazo de vencimiento que tengo? ¿Ante quién presento la declaración? ¿Quién me puede fiscalizar? ¿Quién no me puede fiscalizar? ¿Hay o no hay agentes de retención? Eso no es la obligación sustancial, es la obligación accesoria, formal, administrativa.

Entonces, antes de entrar a analizar la ley en sí misma quiero resaltar que hay dos estructuras jurídicas para las relaciones tributarias: por un lado solamente está el contribuyente y nadie más que el contribuyente, y solo tiene una prestación de dar con las características que ya mencioné, no es una prestación de hacer, es solamente una prestación de dar dinero al fisco o en especie eventualmente.

El tributo puede ser vinculado o no vinculado pero en el lado activo tiene que estar el Estado o un ente público, esto es totalmente claro para la tributación; sin embargo, la otra estructura es distinta.

En el lado pasivo puede haber algún sujeto que no sea contribuyente que se llama “responsable”, que puede dar no solo prestaciones de dar, hay prestaciones de hacer y no hacer, retener, presentar declaraciones, no comunicar un embargo, etc.

Por el lado del Estado evidentemente tampoco ya no está necesariamente el acreedor, también está el sujeto administrador; entonces ahí puede estar Sunat, que es la receptora de las declaraciones, etc., que funciona pero en este nivel de estructura jurídica, no en el anterior.

Teniendo claro esto, ¿cómo aplicamos estos conceptos que son básicos en tributación? A diferencia de José Ignacio, en el que digamos los términos “aporte de seguridad social” o “fondo de seguridad social” les da el marco más o menos cierto de qué es lo que el legislador ha buscado o ha pretendido, en materia tributaria sí tengo bastantes dudas por lo siguiente: porque precisamente no tengo clara cuál es la estructura jurídica.

Lo único que tenemos claro es que hay dos obligados, el deudor por un lado, el deudor empresa y el deudor trabajador, ambos con el 0.5%; en el caso del trabajador respecto de su remuneración, de su planilla –como ya lo explicó José Ignacio–, pero en el caso de la empresa es respecto de su utilidad antes de impuestos, no es la utilidad operativa que mencionábamos en el primer bloque, pero es la utilidad.

Pero por el lado activo la ley en ningún artículo me dice quién es el acreedor, o sea quién es el sujeto de derechos cuya prestación extingue la obligación, a quién le tiene que pagar la empresa o el trabajador para extinguir esta obligación que ha sido creada por ley. La ley no establece quién es el acreedor, y por ello tengo varias posibilidades.

¿Puede ser el fondo en sí mismo un sujeto de derecho? En realidad pareciera ser que no, porque para que un fondo pueda ser calificado como persona jurídica y por lo tanto tener capacidad jurídica o tributaria lo que se quiera determinar, la ley tiene que establecerlo expresamente, y en este caso al fondo no se le ha dado esa personería, esa personificación, esa personalidad jurídica; entonces no es sujeto de derecho el fondo, simplemente es un patrimonio cuya finalidad está determinada por ley pero no es un sujeto de derechos, con lo cual no hay vínculo todavía.

Sigamos viendo la ley y digamos “ok, el administrador entonces, el que administre el fondo tendrá que ser el acreedor”, tratando de encontrar una relación jurídica. Pero vemos la ley y esta tampoco establece al administrador, pues la ley lo único que dice es que tres entidades públicas, la ONP, el MEF y el Ministerio de Trabajo, determinarán quién se hará cargo de la administración, qué entidad se hará cargo de la administración por reglamento.

Entonces, ahí el tema que se nos plantea es: ok, esta entidad recién va a ser definida como administradora, porque ni siquiera dice que va a ser el acreedor sino como administradora. ¿Qué naturaleza tiene? ¿Es de naturaleza pública o tiene naturaleza privada? ¿O sea estamos diciendo que serán los propios trabajadores tipo AFP con una suerte de cuota, los trabajadores con cuentas individuales? José Ignacio nos dice que no, por el sistema de reparto pareciera ser un principio de solidaridad; entonces nos hace recordar a la ONP. Por tanto la ONP funciona más como una entidad pública, y si el reglamento define la estructura bajo una entidad pública, podríamos estar empezando a hablar de un tributo, como son los aportes a la ONP. Sin embargo, si el reglamentador decide darle un matiz y encargar la administración a las AFP, como nos ha mencionado José Ignacio, ¿quién es el acreedor? El propio trabajador, pero hasta un límite, hasta una UIT. Eso evidentemente va a traer mucho dinero, como dice José Ignacio, pero al trabajador se le va a dar hasta una UIT. ¿Qué va a pasar con el exceso? ¿Se lo puede llevar el Estado? La ley dice que es un fondo intangible y que no puede ser destinado a otras finalidades, pero lo mismo se decía del Fonavi, lo mismo se decía en el aporte por regulación de las empresas eléctricas y eso no evitó que el Estado emita leyes posteriores o decretos de urgencia diciendo que los excedentes que no se utilizaban de esos fondos fueran destinados al tesoro público y tener un destino distinto para el que fueron creados, y hoy día se está devolviendo

el Fonavi con las consecuencias que todos conocemos. Por ello la estructura jurídica de la ley que ha pretendido establecer el legislador, por lo menos a mí no me queda clara.

¿Cuáles serían entonces estos posibles escenarios? Vamos a tratar de ser imaginativos y ver las posibilidades que el reglamentador tendría. Si decide colocar como entidad acreedora a una entidad pública, entonces los escenarios que tiene son tres, y podríamos estar hablando de un tributo en tanto es ingreso público, y ahí tenemos la clasificación tripartita que todos conocemos: impuestos, contribuciones y tasas.

¿Qué tenemos que analizar acá? Primero, ya el Tribunal Constitucional para un caso similar sobre prestaciones de seguridad social ha dicho que tienen naturaleza tributaria. No en todos los casos las ha clasificado, pero por lo menos ha reconocido la naturaleza tributaria de las prestaciones de seguridad social.

Si nosotros tratamos de darle la característica de impuesto específicamente al aporte de las empresas mineras, el 0.5% de su utilidad en la medida que es un gravamen sobre la renta, esto evidentemente nos recuerda un impuesto y en materia tributaria nosotros sabemos que cuando el concepto discrepa de la base de cálculo normalmente la doctrina y el Tribunal Constitucional han preferido la base de cálculo. Entonces, si atendemos a la base de cálculo de 0.5% de la utilidad es probable que este aporte de las empresas pueda ser calificado como un impuesto, y si es un impuesto tenemos una prohibición expresa en el artículo 79 de la Constitución, como explicaba Sandro Fuentes, de prohibir la creación de impuestos con fines determinados.

Por tanto, si fuese este el caso, estoy tratando de imaginar lo que va a decir el reglamento, y sería un impuesto que vulnera el artículo 74 de la Constitución. Sin embargo, también cabe la posibilidad de que pueda alguien calificarlo como contribución, porque ya tenemos antecedentes de ese tipo; en el Fonavi, por ejemplo, también había un aporte que hacía el empleador, pero claro también se utilizaba como parámetro la planilla, no se utilizaba la renta ni la utilidad de la empresa. En ese caso podría el Tribunal o los tribunales considerar que estamos ante una verdadera contribución especial en la medida que el título preliminar del Código Tributario de alguna manera recoge las aportaciones de seguridad social dentro de esa clasificación.

Entonces sin duda está descartado que sea una tasa, porque acá necesitamos un beneficio individualizado y en este caso no sería aplicable.

Ahora bien, eso es si consideramos que el acreedor es una entidad pública que permite que estemos hablando de una relación jurídico-tributaria, pero podría darse el caso que las AFP sean las que terminen administrando el tema o algún fondo privado que termine siendo el acreedor de estos fondos o los propios trabajadores.

Fíjense qué podría pasar. No siempre el hecho que no sea tributo hace que tengamos una naturaleza privada, pues hay obligaciones de naturaleza pública que no son tributos como las regalías, como los temas tarifarios, como otros recursos parafiscales.

Y aquí me detengo un poco en este tema del recurso parafiscal porque una jurisprudencia, específicamente la de las aportaciones al fondo de desarrollo social del artista, al momento de hacer el análisis del dictamen de cuál es la naturaleza jurídica de este fondo al desarrollo social

del artista, ratifica que la doctrina admite que este tipo de aportaciones de seguridad social califiquen como recursos parafiscales.

Pero sin embargo en el caso del fondo al desarrollo social del artista, lo califica como un ingreso privado, porque la forma en la que había sido estructurado ese fondo tenía como sustento un acuerdo o iba destinado a los propios artistas; por lo tanto lo calificó como una obligación de naturaleza privada.

En consecuencia, incluso si no es tributo caben dos posibilidades que el reglamentador puede adoptar, y si se opta por una obligación de naturaleza privada tienen muchos ejemplos, como las AFP, el fondo de desarrollo social del artista, el propio seguro complementario del trabajador de riesgo, el reembolso de prestaciones existenciales y el mismo Fonavi.

Para el caso del Fonavi todos asumíamos en algún momento que esto era un tributo. Las últimas jurisprudencias básicamente establecen que en la medida que el Fonavi originalmente se pagaba al Banco de Vivienda, entidad distinta del Estado, este no puede ser considerado como un tributo. Entonces digamos que las cosas no están tan claras.

Si tratase de ser un tributo evidentemente, como se los he mencionado, tendría que respetar este esquema general que nosotros tenemos. El aporte de los trabajadores tendría que estar necesariamente en un impuesto, porque el presupuesto del hecho generador en los impuestos es un hecho económico y aquí claramente sería la renta, y en ese caso estaríamos hablando de un impuesto inconstitucional. Si fuese una contribución, tendríamos que identificar una actividad estatal y ahí viene el problema, porque si esto se lo paso a los privados, ¿dónde estaría la actividad estatal? No habría actividad estatal y por lo tanto la naturaleza tributaria se diluiría.

Solo para tener un ejemplo emblemático en nuestro país de cómo las cosas que nosotros creemos que son, finalmente con el tiempo no lo son tanto. Hay tres etapas en este Fonavi. Cuando empecé a revisar la historia del Fonavi, la primera resolución que encontré fijense lo que señalaba, lo primero que decía el Tribunal Fiscal es que no es posible que un mismo gravamen pueda ser tipificado a su vez como impuesto para unos y contribución para otros; o sea las cosas son lo que son para los dos, no puedo crear conceptos tributarios que tengan doble naturaleza. Eso fue lo primero que dijo el Tribunal Fiscal hace muchos años, y sin embargo todos conocemos la jurisprudencia de observancia obligatoria del año 1997 en la que analizando el aporte específicamente del empleador, el Tribunal Fiscal ya califica al Fonavi como un impuesto, precisamente por la desvinculación que existe entre la actividad y el beneficio que recibe el empleador, un supuesto muy similar a lo que pasaría ahora con este fondo complementario.

En la siguiente resolución, que es posterior a la de observancia obligatoria, el Tribunal Fiscal lo que hace a propósito de la estabilidad es decirle al contribuyente: "Si bien el Fonavi es un impuesto, cuando tú celebraste tu convenio de estabilidad creías que era contribución, y como creías que era contribución, el Estado creía que era contribución, la Sunat creía que era contribución y el Tribuna Fiscal también creía que era contribución. Entonces es contribución y por lo tanto tiene que estar excluido de tu convenio de estabilidad". Es una resolución posterior a la de observancia obligatoria para un caso concreto, porque el contribuyente decía "bueno, pues, si es un impuesto lo tengo estabilizado y no tengo que pagarlo", y le dijeron "no, para ti sí es contribución, para ti está fuera".

Finalmente, el Tribunal Constitucional dijo que el Fonavi no es un tributo, y no es un tributo porque está administrado por una persona jurídica diferente al Estado, el Banco de Vivienda, y se acabó la discusión. No hay relación jurídico-tributaria de derecho público, sino una relación privada si se quiere. No lo llega a decir, pero el argumento es ese: no es una relación con el Estado, y al no ser una relación con el Estado no es tributo.

Entonces con estos antecedentes traté de ver qué casos tenemos en nuestra legislación o nuestra historia parecidos a este fondo complementario, y sí tenemos uno, tenemos el fondo complementario también de jubilación de trabajadores que estuvo vigente hasta el año 1989, la Ley 25009, y también una contribución similar para seguridad social de la Caja del Pescador.

Por tanto, podemos hacer un paralelo entre estos tres conceptos. Fíjense para empezar el nombre que le da el legislador: es “aporte” aquí, “participación” acá y “contribución” aquí. Los sujetos obligados son parecidos, el destino y los sujetos beneficiarios también son parecidos, son fondos de jubilación a favor de determinados trabajadores. La base de cálculo en estos dos primeros es similar, esta es renta bruta pero esta es renta anual, aquí sí es un porcentaje de las toneladas de pescado que se producen, y aquí –fíjense la diferencia– es la Caja del Pescador quien la administra, una persona jurídica de derecho privado; o sea ya parecido al Banco de Vivienda. En el otro caso la administra el Instituto Peruano de Seguridad Social, o sea más parecido a una entidad pública, es una entidad pública. Y en el último caso la administración está por definir por reglamento; entonces tengo alguien no definido, tengo una entidad pública y tengo una entidad privada.

La fiscalización también ha sido prevista. En un caso fue una comisión mixta, en el otro fue supervisada por la SBS, y en el tercero pusieron las dos, una comisión mixta más la SBS. En cuanto a la recaudación, en un caso era el IPSS porque era el administrador y era el que recaudaba, y en el otro era la Caja del Pescador. El acreedor acá no está definido, acá claramente es el IPSS, la Caja del Pescador. Lo importante es ver que el legislador y el propio tribunal han calificado jurídicamente la naturaleza de estos conceptos.

En el caso del fondo de jubilación anterior de los mineros, el Decreto Ley 25988 al momento de derogar y racionalizar el sistema tributario calificó este aporte o esta participación como un impuesto, o sea reconoció que este tipo de aportes se llaman impuestos. En el caso de la contribución, sin embargo, la ley no lo llamó impuesto sino “gravamen”, parecido al GEM. Es un gravamen, y el Tribunal Constitucional se ha pronunciado respecto a estos tres conceptos solo en el último caso. Fíjense que lo que ha establecido el Tribunal Constitucional es que ese gravamen, cuyo acreedor es una entidad privada, es un tributo. O sea pese a tener como acreedor una entidad privada y ser administrado por una persona jurídica privada, es un tributo, es una contribución especial de naturaleza tributaria.

Fíjense, pese a que hay un ingreso privado, este es impuesto; por ello, considerando todos estos escenarios, en realidad es muy difícil, para mí por lo menos como tributarista, decir qué naturaleza jurídica tiene este aporte; puede ser cualquier cosa que se le ocurra al legislador o al reglamentador, puede ser tributo, contribución, quizás una tasa, puede ser una obligación de naturaleza privada, pero que sea tributo. O puede ser una de naturaleza pública que no sea tributo, porque es recurso parafiscal; entonces ya el sistema está un poco complicado.

En todo caso, vamos a ponernos en todos los escenarios para ver qué pasa con las empresas de estabilidad. Si se asume que es un tributo en minería tenemos dos opciones: si su régimen estabilizado es anterior a la Ley N° 27343 no hay problema, porque se encontraba estabilizado el régimen tributario; entonces está metido impuesto, contribución, tasa, será discutible la tasa o lo que sea, pero por lo menos hay un argumento que el régimen tributario involucra contribución y por lo tanto está estabilizado, y una empresa no debería pagar ese aporte en la parte que le corresponde a la empresa, porque es calificado como un tributo.

Si es que es posterior a la Ley N° 27343 la estabilidad solamente protege de impuestos, en cuyo caso si el reglamentador dice que esto es una contribución y lo asimila al Fonavi, entonces sí tendrían que pagarla porque no está cubierta con la estabilidad.

Ahora, si no es tributo evidentemente en ninguna de las alternativas la estabilidad tributaria ni los convenios de estabilidad en la parte de obligaciones administrativas protege contra este tipo de exacciones. En este caso si creo que la palabra “exacciones” es la correcta, porque no se sabe qué cosa es.

Ante este problema o ante esta forma de indefinición de la ley, podemos ver cuántas inconstitucionalidades tenemos. Primero, hay una de forma que es que algunos la han planteado porque en el procedimiento de aprobación de la ley no se siguió el procedimiento correspondiente de aprobación de comisiones; pero más allá del tema de forma me interesa resaltar el tema de fondo, que es el principio de legalidad.

No es posible que el legislador peruano pretenda regular exacciones patrimoniales de la manera que lo viene haciendo. Es decir, esto parece el tren eléctrico que se inaugura pero no funciona; entonces esta es una ley que está vigente pero que no se aplica, pues no está claro cómo es que vamos los privados a pagar esta exacción. ¿Está estabilizada? ¿No está estabilizada? Etcétera.

Ahora, mencionó José Ignacio la facultad de ampliar por reglamento el aporte de las empresas. Evidentemente, sea o no sea una obligación de naturaleza tributaria, el legislador tiene que respetar el principio de legalidad porque se trata de una potestad que tiene que ser establecida por ley, por un principio general de derecho. Por lo tanto, a nivel reglamentario no se podrían incrementar este tipo de tasas.

Finalmente, la facultad de establecer obligaciones adicionales, como por ejemplo hacer que el empleador sea un agente de retención, también debería estar en la ley y no podría estar en el reglamento.

Para terminar, brevemente, en mi opinión tal como está estructurada jurídicamente esta ley no resulta aplicable ni exigible y tampoco es posible determinar todavía por el momento su naturaleza jurídica. No existe un criterio uniforme en nuestra jurisprudencia ni en nuestras leyes para conceptos similares a estos, como para darles un tratamiento determinado.

Y finalmente, sea lo que sea debería salir una ley complementaria para respetar el principio de legalidad, sea o no tributo.

Muchísimas gracias.

► LUZ MARÍA PEDRAZA – PRESIDENTA DE SESIÓN

Muchas gracias, Juan Carlos. Debo decir que estoy algo decepcionada porque después de tantos cuadros y tanto análisis pensé que íbamos a llegar a una conclusión sobre qué era este aporte, pero no. Hemos llegado a la conclusión de que no sabemos de qué se trata. Vamos a ver si Walker nos tiene mejores noticias.

► WALKER VILLANUEVA – PANELISTA

Primero quiero agradecerle la invitación, Marilú. Ha sido muy completa la exposición de Juan Carlos. No sé qué decir, la verdad, como panelista. Pensaba simplemente aportar algunas ideas propias sobre el tema, pero es verdad que reflexionando sobre esta obligación efectivamente se generan un montón de dudas, pero hay algunas cosas que quiero discrepar amigablemente con Juan Carlos. No he analizado a profundidad el tema como lo podría haber hecho Juan Carlos, pero creo que un poco esa es la función del panelista: generar polémica.

Creo que el hacer una distinción de si es tributo o no es tributo en función a quien constituye el administrador o eventualmente el acreedor - porque finalmente el acreedor es distinto al administrador, o sea si es una entidad pública o es una entidad privada - me parece que no debe ser el criterio más decisivo para atribuir a una obligación el carácter de tributo o no. Es decir, podría ser perfectamente posible en mi opinión que si respecto a este fondo el administrador termina siendo la AFP, eso no significa que no sea tributo.

A nivel de doctrina y derecho comparado es perfectamente posible que haya tributos administrados por privados, pero en el Perú saben ustedes que la tasa por el uso de aguas subterráneas que administra Sedapal ha sido considerado tributo. Entonces el Tribunal Fiscal ya tiene una posición respecto de un tributo que es administrado por Sedapal, que es una empresa de derecho público pero al fin y al cabo es una empresa.

Entonces creo que la característica subjetiva de quien finalmente administra o puede ser el acreedor de esto no me parece que será una cualidad decisiva para determinar si esto es tributo o no.

Pienso que hay un tema de fondo, que es el concepto constitucional de tributo, y la necesidad de en ausencia de un concepto de tributo en el Código Tributario. Sin embargo, podemos extraer desde el punto de vista constitucional algunas características esenciales para calificar a una obligación como tributo.

La primera es la coactividad, que ha mencionado Juan Carlos, obligación ex lege, o sea obligación impuesta por ley. Y lo segundo es su carácter contributivo para satisfacer necesidades públicas.

A partir de estas dos características, el carácter coactivo o el carácter contributivo, ya se empieza a abrir una serie de dudas porque la tercera característica del tributo sería que el fundamento es la capacidad contributiva pero sabemos que en los últimos años el Tribunal Constitucional ha ido virando de posición y ha señalado que el fundamento del tributo no solo es la capacidad contributiva sino también el principio de solidaridad. Y estas corrientes no sé si informadas o no, pero en cierto modo recogen orientaciones que se están produciendo actualmente en Alemania y en Italia sobre el fundamento constitucional del tributo. Este es un tema que no se ha estandarizado acá, es decir si realmente este tributo o esta nueva obligación o en general el tributo debe cumplir con la capacidad contributiva o podemos poner sobre la mesa otro fundamento del tributo, que es el principio de solidaridad, como ya lo ha dicho el Tribunal Constitucional claramente en el caso del ITF, en donde la capacidad contributiva no se ha justificado en absoluto.

Entonces diría coactividad, el carácter contributivo y el fundamento del tributo, o sea a dónde efectivamente estamos apuntando cuando creamos una obligación tributaria.

Pensado esto y aterrizando a la idea de este pago, claramente la coactividad está presente en el artículo 1 de ley, eso está fuera de discusión. El carácter contributivo de esto es que satisface necesidades públicas también, porque finalmente resulta ser un beneficio de los trabajadores, es una contribución, un aporte de seguridad social, y el fundamento de esta obligación, la capacidad contributiva, se da porque en ambos casos se está gravando, en el caso de la empresa la renta neta, o sea digamos el índice más resaltante de la capacidad contributiva, y en el caso del trabajador su remuneración.

Además, con el sistema de reparto se da el principio de solidaridad. O sea podría estar fundamentado desde ambas perspectivas, tanto desde el principio de capacidad contributiva como desde el principio de solidaridad.

Comparto con Juan Carlos que un tributo no se puede crear con este tipo de vacío, no es serio. Un artículo 1 que dice simplemente el aporte al fondo será el cero punto y tantos sobre la renta neta anual y en el otro caso 0.5 sobre la remuneración mensual, no es serio si no se dice quién es el acreedor. Efectivamente no se cumple con todos los preceptos que ha mencionado Juan Carlos, pero me inclinaría por pensar que esto sí es un tributo.

Recalando a nivel legislativo, tenemos la famosa clasificación tripartita, impuesto, tasa, contribución, y entonces acá sí hay cuestiones un poco más peregrinas del día a día. Por ello decimos que esto es un tributo. Al fin y al cabo si es un tributo, impuesto, tasa o contribución no interesa; toda vez que son aplicables todas las facultades, potestades y garantías que están en el Código Tributario.

A nivel de las competencias de los gobiernos, como esto es una contribución o un impuesto estatal tampoco hay diferencias, porque finalmente el titular del poder tributario sigue siendo el Congreso.

En otras palabras, le llamemos impuesto, tasa o contribución, no hay diferencia. Por lo menos entre impuesto y contribución no hay diferencia, y por lo menos aquí ya más o menos los razonamientos pueden ser "es impuesto" o "es contribución", y en ambos casos no hay diferencia porque el titular del poder tributario es el Congreso, pues tiene que regularse por ley. Entonces, lo metamos en uno u otro lado no es muy relevante.

Pero sí genera algunas consecuencias respecto a algunas reflexiones de orden práctico. Si fuera un impuesto, que a mí me parece que lo es, en el caso de las empresas claramente se está gravando la utilidad. ¿Entonces qué tipo de impuesto sería? Sería claramente un impuesto a la renta, y para darse cuenta de eso tampoco hay que ser un experto porque finalmente la norma está diciendo que se grave la renta neta de la compañía. No sería deducible del propio Impuesto a la Renta anual, porque ya saben ustedes que el Impuesto a la Renta no es deducible para efectos de determinar el valor neto del Impuesto a la Renta. Por lo tanto, evidentemente en este caso además de que las compañías estarían obligadas a tributar esto, no sería deducible para efectos del Impuesto a la Renta.

Desde luego esto porque la ley del Impuesto a la Renta dice que el Impuesto a la Renta no es deducible. No dice "el Impuesto a la Renta regulado por esta ley", y el Impuesto a la Renta evi-

dentamente no depende del nomen juris sino depende de su naturaleza. Si esto dice 0.5 sobre la renta neta anual, claramente es un impuesto a la renta.

Respecto al trabajador, me parece que si tendríamos que encasillarla sería una contribución. Creo que por lo menos las pocas lecturas que he podido hacer sobre este tema las contribuciones de seguridad social son muy discutidas, pero la mayoría de la doctrina se inclina por pensar que son tributos en su modalidad de contribuciones especiales.

Quiero por último hacer algunas reflexiones respecto al tema de la parafiscalidad, que también fue mencionado en la exposición de Juan Carlos.

La parafiscalidad desde luego es un tema. ¿Qué cosa es parafiscalidad? En principio porque ahí tampoco hay consenso. Este concepto sirve para que el Estado no pueda sobrepasar las limitaciones y los principios constitucionales para crear un tributo. Entonces dice: "Mira no me estés sacando la vuelta, generando recursos tributarios al margen de lo que dice el artículo 74 de la Constitución, y te vas por la orilla y no respetas nada, y en el fondo es un tributo que no es tributo, que no respeta todo los principios constitucionales".

Entonces podría estar ocurriendo efectivamente, con el ejemplo que decía Juan Carlos, que esto es una especie de tren eléctrico. Claro que se está creando por partes: aquí hemos creado el aspecto material, mañana creamos el aspecto personal y así lo vamos completando poco a poco hasta que se genere una obligación completa. Por tanto, es un recurso parafiscal.

El recurso parafiscal definitivamente es un elemento pernicioso del sistema constitucional, porque justamente se acuña ese concepto de la parafiscalidad para combatir precisamente este tipo de prácticas en que podrían incurrir los Estados.

Como conclusión, simplemente quiero manifestar que en el caso de este fondo evidentemente sí estamos hablando de un tributo o de una obligación distinta, como ya lo planteó Juan Carlos. En ambas situaciones me parece que debería haber un respeto al principio de reserva de ley, o sea crear una obligación con todos sus elementos. Me parece que esta norma, tal cual está expedida, ni siquiera vía reglamento podrían completarse todos los defectos que bien ha mencionado Juan Carlos.

Muchas gracias.

► LUZ MARÍA PEDRAZA – PRESIDENTA DE SESIÓN

Gracias Walker. El asunto se calienta. Acá tenemos posiciones extremas, desde no es tributo a es impuesto a la renta y no deducible además. Si nos da el tiempo luego de tu participación, Tulio, vamos a tratar de hacer una brevísima segunda vuelta a ver qué tienen las partes enfrentadas que contestar.

► TULIO TARTARINI – PANELISTA

Gracias, Marilú. Bueno, mis comentarios iban abocados a dos temas esenciales: tratar de conversar cuál es efectivamente la naturaleza jurídica del aporte que esta ley ha creado para las

empresas, y después analizar qué posibilidades habría en función a la naturaleza a la cual se llegue de que compañías con estabilidad tributaria, por ejemplo, puedan asumir el pago de una exacción de esta naturaleza.

Respecto de lo primero, como sabemos y ya se ha dicho acá, la ley ha creado dos aportes, dos denominados "aportes", y te adelanto Marilú que sí voy a tratar de ser un poco más avezado e intentaré llegar a una conclusión, pero no debo dejar de reconocer que el tema es debatible y lo que ha manifestado Juan Carlos es sumamente interesante y da lugar al debate acerca de qué estamos hablando, qué contribución es esta que harían las empresas mineras, metalúrgicas y siderúrgicas.

El primer aporte, como señala la ley, es uno a cargo de estas empresas y equivale al 0.5% de la renta neta anual de la empresa antes de impuestos. Y el segundo de cargo de los trabajadores y equivale al 0.5% de su remuneración bruta mensual.

¿Qué pasa respecto de este primer aporte? En una primera aproximación al tema encontraba que esta obligación que crea la ley tiene muchos de los elementos típicos de la obligación tributaria, y uno puede llegar rápidamente a esa conclusión si analiza los elementos que se señalan, por ejemplo, en esta presentación. Hablamos de una prestación pecuniaria porque es un aporte dinerario, la fuente de esta prestación es la propia ley, no hace falta nada más que la vigencia para que surja la obligación de pago, es de carácter obligatorio por el solo hecho del imperio de la norma. Ahí viene el denominado tema de coerción, pues basta que la ley exista para que haya una exigibilidad en cuanto al pago.

El obligado al pago de este aporte del 0.5% de la renta neta es la persona puesta en dicha condición por esta norma, que en este caso son las empresas mineras, metalúrgicas o siderúrgicas con trabajadores evidentemente de la referida actividad, y genera ingresos destinados a satisfacer necesidades públicas, lo que mencionaba Walker la denominada "solidaridad social".

Aquí el gran problema es el tema del sujeto activo de esta relación, que no se encuentra tan claramente, el acreedor tributario. ¿Quién es el acreedor tributario en este aporte que estaríamos obligados a pagar? ¿A quién va esto si es que estamos tratando de configurar esta obligación como un tributo?

¿Es el Estado una entidad de derecho público con personería jurídica propia? ¿Por qué? Porque el artículo cuarto de nuestro Código Tributario señala que los acreedores tributarios son el Gobierno Central, los gobiernos regionales, los gobiernos locales y entidades de derecho público que tengan esa potestad o facultad conforme a ley. Entonces como que el código de alguna manera pone un corsé respecto de quiénes pueden tener la facultad de ser acreedor tributario. ¿Pero eso es suficiente para señalar que el aporte que tienen que hacer las empresas no es un tributo? Particularmente sabemos que la doctrina y también la jurisprudencia del Tribunal Fiscal y del Tribunal Constitucional han admitido que las entidades privadas con finalidad pública designadas por ley pueden ser acreedores tributarios.

Me he permitido citar esta parte que la veo bien interesante, de Angel Flinn, un tributarista argentino, que señala lo siguiente: "El tributo por definición es aquella prestación coactiva impuesta por ley para la financiación de los fines del Estado en tanto las referidas prestaciones tengan como sujeto un ente no estatal".

Cabría analizar si conforme las pautas siguientes, si la misma tiene fuente u origen en la ley, si es coactiva y si la actividad o servicio es inherente al Estado. Si se cumplen estos requisitos la circunstancia de que el perceptor del tributo sea un ente no gubernamental no alcanzaría a desnaturalizar el carácter tributario de la obligación. Particularmente también el Tribunal Fiscal, por ejemplo, en una reciente jurisprudencia de observación obligatoria ha señalado, y esto lo ha hecho además en innumerables precedentes, que nuestro Código Tributario no ha establecido un concepto general de tributo por lo que en diversas ocasiones se ha debido acudir a la doctrina.

Y en unas resoluciones como las que cita el tribunal de observación obligatoria se consideró que el tributo es una obligación jurídica pecuniaria ex lege que no constituye sanción por acto ilícito, cuyo sujeto activo es en principio una persona pública, y cuyo sujeto pasivo es alguien puesto en esta situación por voluntad de la ley.

Entonces, en base a este marco doctrinario jurisprudencial en lo que se ha señalado por ejemplo el Tribunal Constitucional ha admitido que los aportes a la Caja del Pescador son una prestación tributaria, a pesar de que el perceptor de estos montos es una entidad privada. ¿No podemos acaso pensar válidamente que este aporte que se crea para las empresas es un tributo?

Me inclino, sin dejar de reconocer que el tema es sumamente interesante, que esa tendría que ser una conclusión, porque de otra manera se llegaría pues a crear una serie de exacciones que no sean tributo pero que participen de todas las características, con excepción del acreedor y con evidente separación de todos los principios que rigen y protegen al deudor tributario en caso de que exista una verdadera obligación tributaria.

Finalmente, si es un tributo, ¿a qué especie de tributo correspondería esta exacción? Atendiendo al hecho imponible, la obtención de renta anual por las empresas mineras, metalúrgicas y siderúrgicas, nos inclinamos a pensar que este aporte tendría la naturaleza de un impuesto, en tanto que la base imponible define como parte, como componente del hecho imponible, la naturaleza tributaria de la obligación.

El Código Tributario define como “impuesto” a todo tributo cuyo cumplimiento no origina una contraprestación directa a favor del contribuyente por parte del Estado. En el caso concreto de las empresas mineras que efectúen este aporte, eminentemente ellas en tanto que este aporte se va a destinar a un fondo que va a servir para complementar las pensiones de sus trabajadores, no van a recibir directamente el beneficio, y en consecuencia bajo este análisis tributario me inclinaría a pensar que para ellas el aporte sí sería un verdadero impuesto, tal como ocurrió o tal como fue calificada la contribución al Fonavi, hace ya bastantes años.

Pero sin duda acá el tema parte por reconocer una indefinición, y concuerdo con Juan Carlos en que hace falta una aclaración, una complementación legislativa para poder aterrizar y decir ante qué cosa estamos.

Si fuera un tributo, me preguntaba qué pasa con las compañías con estabilidad tanto tributaria como impositiva, porque hay dos marcos en el tiempo en los cuales la estabilidad reduce impuestos; pero si fuera un tributo, ¿qué pasa con las empresas con estabilidad que no están obligadas a su pago pero que desean dentro de este marco de inclusión social hacer el aporte?

Esto, porque no resultaría extraño que compañías con estabilidad, que son evidentemente las más grandes contribuyentes, decidan no aportar porque están protegidas por su convenio y válidamente es una posición sustentable; pero sí sorprende que por un tema de imagen, por un tema de presión social o por la razón que fuera, digan: “Oye, quiero aportar porque si todas las compañías mineras van a hacerlo nosotras también deseamos hacerlo”.

Entonces, ¿qué pasa con las compañías con estabilidad que deseen pagar este aporte y cuando consulten al abogado tributarista este les diga no estás obligada porque es un tributo y en consecuencia tu convenio de estabilidad te protege? ¿Qué puedo hacer?

Se me ocurren unas ideas. Bueno, si se paga de hecho el aporte existiendo la protección de la estabilidad, me permitiría pensar que la administración tributaria podría reparar ese pago y asumimos además que es un gasto, porque la posición de Walker me parece interesante; pero si se considera un gasto deducible van a admitir la deducción, pues cuando tenía un convenio que me protegía y me liberaba del pago la administración tributaria podría señalar válidamente que estamos ante un acto de liberalidad, y si ese fuera el caso el artículo 44 inciso “d” de la Ley del Impuesto a la Renta prohíbe deducir las liberalidades. “Oye, tú estás protegida por tu convenio de estabilidad, esa ley no se te aplica, pero has decidido pagar la contribución o el aporte del 0.5% de tu renta neta. Ese es un acto de liberalidad. No me lo deduces, lo siento”.

Esa podría ser una conclusión evidentemente políticamente incorrecta, pero podría ser una conclusión técnica de la administración tributaria. Entonces pensaba –y acá tal vez toco temas que se han abordado en la primera parte de este simposio–: ¿qué pasa si “contractualizo”, “convencionalizo” la obligación de pagar este aporte contando con estabilidad tributaria? Tal vez sea un tema que José Ignacio pueda comentar, pero ¿qué pasa si genero una fuente de obligación de pago del aporte distinta a la ley que es inaplicable? Pensaba si, mediante convenio colectivo, me obligo con mis trabajadores, con el sindicato, a asumir el aporte a que se refiere el artículo 1 de la ley que crea el fondo de compensación complementaria minera. En ese caso evidentemente estoy convencionalizando la obligación y ya no emanará de la ley, que no me es aplicable, sino de un convenio colectivo. Tenemos diversa jurisprudencia del Tribunal Fiscal, y me he permitido citar que ha señalado que el gasto asumido vía convenio colectivo responde a una obligación de carácter contractual y es mandatorio conforme a la fuerza vinculante de estos convenios, ergo resulta deducible. Así el tribunal ha amparado la deducción de gastos educativos, gastos de vivienda, en fin, muchos que podrían ser tomados como liberalidades pero como cuyo pago emana de una obligación de la compañía del empleador asumida mediante un convenio y su especial fuerza vinculante. En ese caso el Tribunal Fiscal aceptó la deducción porque encontró la causalidad en la obligatoriedad del convenio. Esa podría ser una solución para las compañías con estabilidad que decidan pagar el aporte.

Me hacía una segunda pregunta, si por alguna razón no se puede celebrar el convenio o no tengo sindicato, en fin no se den las condiciones laborales para ello, ¿qué pasa si incluyo la obligación de pagar este aporte del 0.5% de la renta neta en un convenio individual? Con lo que he averiguado, se llaman “convenios plurilaterales”. Puedo haberme equivocado en el nombre, no sé. José Ignacio me corregirá. ¿Pero es factible? ¿Qué pasa si pacto con todos los trabajadores? Esto, porque evidentemente sería mucho más rápido hacerlo vía convenio, pero si pacto con todos mis trabajadores vía contrato a asumir el aporte, porque quiero que se beneficien con

el aporte complementario, el cual no debo pagar porque tengo estabilidad pero quiero que su pensión sea complementada, sea incrementada con este fondo.

“Contractualizo” la obligación y creo que tengo un argumento válido para sostener que es deducible, porque emana del contrato de trabajo con estos servidores.

Ahora, me puse a hacer algunas preguntas. ¿Qué pasa con este pago que hago? ¿Tiene alguna otra consecuencia tributaria? ¿Podría decirme la administración que es una mayor renta de quinta categoría de los trabajadores, a favor de quienes finalmente se está haciendo el pago de este aporte?

Encontré una resolución muy interesante, que en realidad me la dio Juan Carlos, la 20984-2010, y por ejemplo en esa resolución lo que dijo el tribunal es que la asunción por parte del empleador del Impuesto a la Renta y el aporte a las AFP de cargo del trabajador constituye una mayor remuneración, porque se asumían tributos que de acuerdo a ley debían ser de cargo del trabajador, la AFP y el Impuesto a la Renta son una retención y se pagan de la remuneración del trabajador. Si el empleador los asume, en ese caso señala el Tribunal Fiscal estamos ante una mayor remuneración con incidencia en los tributos que gravan las remuneraciones.

Evidentemente, en un caso como este no podría aplicarse un precedente como ese porque el tributo asumido no es de cargo del trabajador. Estamos hablando del tributo o del aporte, no lo llamemos tributo todavía, que deben hacer las empresas. Entonces no podrían decirme que en base a un precedente como este eso que estoy asumiendo es de cargo de los trabajadores y en consecuencia es una mayor renta para ellos, es una mayor remuneración para ellos.

Además veo ciertos problemas. Por ejemplo, cómo individualizar el beneficio en la cabeza de cada trabajador, porque me obligaría a pagar el aporte medido de la forma en que la ley lo calcula, 0.5% de la renta neta antes de impuestos que es determinada a fin de año y en fin, no se dice cómo, me imagino que habrá una remisión en la renta neta tributaria o para fines del Impuesto a la Renta; pero hay un problema de individualización, y creo que ahí habría una gran dificultad para decir cuánto de este aporte está beneficiando puntualmente a Juan, a Pedro a Sancho, que son mis trabajadores con los cuales me he obligado vía contrato a hacer esta aportación.

Por tanto, como no hay beneficio individualizado dudo mucho que pueda llegarse a concluir que esto es una mayor renta en el momento en que la compañía hace el pago. Además está el tema de la percepción. Evidentemente en estos momentos los recursos van al fondo, no van al trabajador, entonces no hay percepción por parte de ellos. Obviamente si no hay percepción no hay criterio de imputación y esta renta de quinta nunca podría ser gravada.

Creo finalmente que lo correcto es sostener que los beneficios del fondo serán renta al momento en que se disfrute de la pensión, que es finalmente para lo que se aporta. Cuando haya derecho a recibir la pensión completa o complementada por este fondo y llegue a la UIT, en ese momento se procederá al disfrute de la renta y el trabajador eventualmente podrá tener una norma de inafectación de pensiones; pero si no existiera podría entonces la entidad que pague esa pensión actuar como agente de retención, pero creo que en el momento mismo que la sociedad empleadora se obliga a hacer este aporte vía contrato o incluso vía convenio no podría hablarse de una mayor renta de quinta categoría para los trabajadores frente a los cuales se ha establecido esa obligación.

Me parece que podrían ser soluciones a explorar con sus abogados laboristas y tributaristas, para que eventualmente compañías con protección de estabilidad tributaria puedan, si así lo desean, asumir el pago de este aporte.

Eso es todo. Muchas gracias.

► **LUZ MARÍA PEDRAZA – PRESIDENTA DE SESIÓN**

Muchas gracias Tulio. Cada vez el debate se va agrandando, los temas por aclarar van creciendo. Juan Carlos Zegarra me ha pedido dos minutos para hacer una precisión con respecto a los comentarios que han vertido los otros panelistas.

► **JUAN CARLOS ZEGARRA – PONENTE**

No he querido dar una opinión expresa sobre la naturaleza jurídica de los tributos tal como está la ley y la jurisprudencia actualmente porque con la experiencia que hemos tenido con los nuevos gravámenes lo que está ocurriendo es algo muy complicado, que es que adecuar las necesidades políticas y tratar de inventar y de crear conceptos medio raros y sobre eso tener que pronunciarnos cuando solamente tenemos una ley y no tenemos el reglamento.

Es decir, ¿qué pasa si aquí el reglamentador dice que los beneficiarios siempre van a ser los trabajadores y que esto va a funcionar tipo AFP? No estoy planteando que el acreedor sea un tema formal y que identifiquemos al acreedor, sino estoy hablando de una relación jurídico-tributaria de derecho público. Evidentemente puede haber un acreedor que sea una entidad privada, que en ejercicio de funciones públicas puede ser acreedor tributario sin duda. Eso ya lo ha dicho el Tribunal Constitucional, lo admite la doctrina internacional, etc.

El tema no es si una persona jurídica privada puede o no ser acreedor tributario. El tema es si va a haber una función pública, un derecho público, si estamos ante una relación de derecho público; y ahí mi duda parte porque si se les ocurre cómo hicieron en toda la discusión que hubo en todos los proyectos, la intención de todos los que hicieron esta norma fue que sea un tipo AFP, que esto no sea tipo ONP ni que sea un impuesto para que las empresas con estabilidad también lo paguen. O sea la intención de todos los que hicieron esta norma fue que sea una AFP y si esa es la intención y el reglamentador lo hace de esa manera, la pregunta será: ¿La empresa va decir “no le pago a una entidad pública, y no le pago al Estado”, cuando sus trabajadores son los beneficiarios? Está aportando un fondo de jubilación de sus propios trabajadores, entonces ahí es mucho más difícil decir que tiene una función pública para la empresa cuando nunca va a entrar al tesoro público.

Entonces lo que no quiero es a estas alturas, como está la ley solamente sin reglamento, tener que dar una opinión cerrada porque me parece que tiendo a compartir la opinión de ellos que esto tiene toda la pinta de impuesto para el caso de los empleadores y toda la pinta de contribución para el caso de los trabajadores, pero quiero esperar el reglamento para ver si eso se establece así.

► LUZ MARÍA PEDRAZA – PRESIDENTA DE SESIÓN

Les hacemos una pregunta a todos: ¿Estamos de acuerdo en que no está vigente, en que no podemos hacer ningún aporte todavía?

Totalmente, ahí sí hay consenso, ¿no es cierto? Y estaríamos de acuerdo que de alguna manera se definiera que es un tributo, como sería de periodicidad anual, ¿no sería de aplicación para el ejercicio 2011? De acuerdo, en eso sí hay consenso.

Muchas gracias a todos.

5

EFFECTOS TRIBUTARIOS DE LA ADECUACIÓN A LAS NORMAS CONTABLES (IFRS): DEPRECIACIÓN DE ACTIVO FIJO, AMORTIZACIÓN DE INTANGIBLES, PARTICIPACIÓN DE TRABAJADORES EN UTILIDADES Y MONEDA FUNCIONAL

PRESIDENTA DE SESIÓN:

Luz María Pedraza

PONENTES:

David De La Torre

Abogado por la Pontificia Universidad Católica del Perú. Máster en Comparative and International Law por la Southern Methodist University de Dallas y máster en Administración de Negocios por la Universidad Adolfo Ibáñez de Chile. Socio de impuestos de Ernst & Young. Profesor del curso de Tributación Sectorial de la maestría de Tributación de la Universidad de Lima y del curso de Planificación Tributaria de la maestría en Derecho Tributario de la Pontificia Universidad Católica del Perú. Miembro del Instituto Peruano de Derecho Tributario, presidente de la junta directiva del grupo tributario de la Cámara de Comercio Peruano Americana, del Comité Tributario de la Sociedad Nacional de Minería, Petróleo y Energía y del Comité Internacional de la International Fiscal Association-Grupo Peruano-IFA Perú.

Rudolph Roeder

Abogado por la Pontificia Universidad Católica del Perú. Bachiller en Ciencias en la Escuela Superior E. W. Middendorf. Máster en Tributación Internacional en la Escuela de Derecho de New York University y en Administración y Finanzas de Empresas en la Université du Québec á Montreal. Profesor de la Universidad de Lima y de la Pontificia Universidad Católica del Perú en el curso de Tributación Internacional y de la Universidad Peruana de Ciencias Aplicadas y de la Universidad San Martín de Porres en el curso de Planificación Fiscal. Socio del área de servicios legales y tributarios de PricewaterhouseCoopers.

PANEL:

Rolando Cevalco

Abogado por la Universidad de Lima con estudios de posgrado en Asuntos Fiscales de la Universidad de Buenos Aires y de la Universidad Santiago de Compostela en España. Asociado senior del Estudio Grau. Miembro del Instituto Peruano de Derecho Tributario y del Comité Tributario de la Sociedad Nacional de Minería, Petróleo y Energía.

Walther Belaúnde

Abogado por la Pontificia Universidad Católica del Perú. Post grado del Programa para la Alta Dirección de la Universidad de Piura. Socio del Estudio Santivañez Abogados. Miembro del Instituto Peruano de Derecho Tributario y del Comité Tributario de la Sociedad Nacional de Minería, Petróleo y Energía.

► LUZ MARÍA PEDRAZA - PRESIDENTA DE SESIÓN

Buenos días a todos ustedes. Todos apreciamos la puntualidad para poder comenzar a tiempo nuestras sesiones del día de hoy. Vamos a comenzar la mañana con una sesión referida a los impactos fiscales en el Impuesto a la Renta por la adopción de las NIIF activos fijos. La primera exposición esta a cargo de David de la Torre.

► DAVID DE LA TORRE – PONENTE

Muchas gracias, Marilú. En primer lugar quiero agradecer al Comité de Asuntos Tributarios de la Sociedad Nacional de Minería, Petróleo y Energía por la invitación.

Vamos a tocar en la siguiente media hora el tema de los impactos fiscales del Impuesto a la Renta por la adopción de las NIIF, y vamos a focalizar nuestros comentarios en lo que es el activo fijo.

El tema de la adopción de las NIIF encuentra un marco y es la relación entre la contabilidad y la tributación, partiendo de las siguientes premisas que la Ley del Impuesto a la Renta reconoce expresamente, que puede haber diferencias temporales y permanentes por las diferencias que surgen de las disposiciones contables y tributarias. A su vez nos señala que en tanto las deducciones no estén expresamente limitadas al registro contable, estas no estarán sujetas justamente al registro contable, salvo que la ley expresamente lo señale.

Dentro de este mismo marco, el Tribunal Fiscal ha estado reiterando una serie de jurisprudencias en las cuales ha recurrido a los conceptos contables para definir términos tales como ingresos, costo, activo fijo, etc., y a su vez la tributación necesita muchas veces de aspectos formales que están expresados en los libros y registros contables.

Entonces la adopción de las NIIF tiene un impacto fiscal porque justamente nos hace ver esta relación que existe entre la contabilidad y la tributación, la existencia de diferencias temporales y permanentes, en la posibilidad de que algún gasto sea aceptado o no en la medida que entendamos que hay un registro contable que deba cumplirse; en que tenemos que recurrir a la contabilidad para definir algunos conceptos y que el Tribunal Fiscal ha estado reiterando jurisprudencias en ese sentido, y que parte de las deducciones que tomamos fiscalmente tienen que estar expresadas en formalidades que finalmente son libros y registros contables.

Vamos a enfocar nuestros comentarios en cuatro puntos: en los principales efectos fiscales de los cambios o aplicación de las NIIF respecto de activos fijos cuando asignamos un costo atribuible y una nueva vida útil; cuando cambiamos la vida útil de los activos; cuando asignamos un valor residual; y tocaremos finalmente el tema de la componetización y cómo esto es tratado para efectos tributarios.

Para ello vamos a definir una serie de conceptos que nos van a ayudar a tomar posiciones o a plantear algunas interpretaciones, para luego tratar de expresarlas o comentarlas sobre la base de ejemplos.

En primer lugar planteemos la ecuación de la depreciación, el costo y la tasa. El costo computable está definido en el artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta, y básicamente nos referimos al costo de adquisición, producción, construcción o ingreso al patrimonio.

La norma de costo computable expresamente señala que las NIC son aplicables en tanto no se opongan a lo expresamente señalado por las normas del Impuesto a la Renta.

Un segundo punto a tener en cuenta en esta idea básica es poder tener presente cómo se construye el concepto de valor depreciable para el caso de costos fiscales de activos fijos. El artículo 41 de la Ley del Impuesto a la Renta nos dice que el valor depreciable de los bienes es el costo y a su vez se le suma las mejoras de carácter permanente.

Un tercer elemento que impacta en esta formulación del costo tributario está dado por la diferencia en cambio. Específicamente estamos hablando del artículo 61 inciso f) de la Ley del Impuesto a la Renta. Esta norma antigua que tenemos, según la cual en algunas circunstancias la diferencia en cambio constituye o se entiende como un mayor o menor valor respecto de la adquisición del activo, y por lo tanto es mayor o menor costo para efectos de su depreciación.

No vamos a entrar a tocar el tema de la diferencia en cambio, que es un tema sensible y que justamente en los últimos tiempos ustedes han podido ver en la página web de la Sunat, que ha sido objeto de “la precisión de la precisión”, y si seguimos así vamos a batir records de precisiones respecto de los informes de Sunat en torno a un concepto.

Entonces, hemos dicho costo computable, valor depreciable, la diferencia en cambio.

Un cuarto elemento que podría construir costo para efectos de depreciar un bien, está dado por las revaluaciones en los casos de reorganización societaria en la medida que estas se hayan efectuado con efecto fiscal. Recordemos que cuando hago una reorganización, puedo hacerla con o sin efecto fiscal, y cuando la hago con efecto fiscal el mayor valor asignado a los bienes en el marco de esa reorganización será marco computable para su posterior depreciación.

Hasta aquí hemos completado la base teórica de la primera parte de la ecuación, que es el costo computable.

Hablemos un poquito de la segunda parte de la ecuación, de la tasa de depreciación con relación a la cual tenemos dos conceptos. Un concepto de tasa fija y un concepto de tasa máxima.

La tasa fija está prevista solamente para edificios y construcciones, que es de 5%, y funciona como una presunción para fines legales. Los bienes se deprecian a 5%, no importando qué ocurre en la realidad económica o qué tengo registrado contablemente. El legislador dijo que es simplemente 5%.

La tasa máxima tiene otra lógica. El concepto de lo que denominamos “tasa máxima”, que se aplica para los otros bienes de activo fijo distintos a edificaciones y construcciones, es realmente una tasa que refleja por opción legislativa la realidad económica, es decir el legislador ha dicho en principio que todos los bienes distintos a edificaciones o construcciones se van a depreciar siguiendo la realidad económica y para ello recurren al elemento que la refleja, que es la contabilidad, y por tanto como un primer concepto nos dice que la depreciación tributaria es aquella que está registrada contablemente.

Pero a su vez nos pone un límite, una suerte de presunción y nos dice: “Es aquella que está registrada contablemente, siempre y cuando no te pases en algunos casos de tal tope”.

Entonces tenemos la tasa fija para edificaciones y construcciones, presunción legal, no importa qué pase en la realidad. Esa suerte de concepto que llamamos “tasa máxima”, en realidad tiene dos cosas: la realidad económica y a su vez un tope. Si no me paso del tope es la realidad económica la que prima, es decir la tasa tributaria aceptada que es la que está registrada contablemente.

Acá hemos definido un poco qué es el costo tributario y cuáles son sus componentes. Hemos hablado del costo computable, del valor depreciable, de la diferencia de cambio, del costo que puede sumarse en las reorganizaciones. Hemos hablado de la otra parte de la ecuación, la tasa fija y la tasa máxima, de edificaciones y construcciones, y para los otros bienes del activo fijo, y pasamos a plantear un par de temas de interpretación.

Premisa de interpretación para los ejemplos que vamos a ver a continuación. Nosotros pensamos que la depreciación tributaria no debe afectarse como consecuencia de los incrementos y disminuciones, como consecuencia del costo en libros del activo fijo por efecto de la aplicación de las NIIF.

¿Por qué? Porque pensamos en el requisito de contabilización, y estoy hablando básicamente de aquellos bienes que son distintos a construcciones y edificaciones, porque en estos casos las tasas son fijas y es una presunción legal. ¿Por qué? Porque respecto de esos otros bienes pensamos que el requisito de contabilización se refiere al plazo de vida útil y no al costo.

Entonces, cuando el legislador en las normas del Impuesto a la Renta exige registro contable de la depreciación, no es para controlar el costo sino para controlar la vida útil, en cuánto tiempo voy a afectar el resultado fiscal ese valor, no para controlar cuánto costó el bien; y eso es tan así porque hay elementos del costo, hemos visto cuatro, que no están registrados contablemente como tal. La diferencia en cambio, por ejemplo financieramente, está en el resultado y contablemente, tributariamente la tengo que controlar por separado. Si fuera el requisito del registro contable de la depreciación uno que tuviera que ver con el costo, la diferencia en cambio que financieramente se fue al resultado nunca podría afectar al resultado fiscal. Eso para nosotros no es aceptable.

Pensamos también siguiendo la doctrina y la legislación extranjera, como la legislación española, que tiene como precedente el registro contable de la depreciación, que este concepto está básicamente vinculado al reflejo de la realidad económica para el control de la vida útil de los bienes y no tiene absolutamente nada que ver con el costo. Es una premisa de interpretación, interpretación al fin, pero es un punto de base para los ejemplos que vamos a plantear.

Tratemos de ahora en adelante de ver cada uno de los casos que les he planteado al comienzo, asignación de costo, vida útil, costo atribuido, valor residual, y componetización, considerando los antecedentes y la interpretación que les he planteado.

Asignación de costo atribuible y nueva vida útil. Financieramente las NIIF nos dicen que tengo que llevar ese costo al valor razonable, es decir hacer una tasación, ver si el costo está bueno sobre la base de tasación y validar la vida útil, cómo se afecta ese costo en el tiempo.

O la segunda opción es reconstruir el costo, eliminar los ajustes por inflación y fijar una nueva vida útil.

La mayoría de empresas está optando por la primera opción, llevar los bienes a su valor razonable, y no necesariamente están reconstruyendo el costo del bien.

Veamos ahora los casos.

Asignación de costo atribuible y nueva vida útil. Veamos unos casos prácticos. Este es el caso, un bien que en libros tenía mil, su depreciación acumulada financiera es mil, ya no tiene costo, está totalmente depreciado en libros pero en la parte fiscal su costo sigue siendo mil y se ha depreciado solamente 600. Entonces el bien está financieramente totalmente depreciado y tributariamente nos queda un valor por depreciar.

Adoptamos las NIIF y como consecuencia de ello este bien ahora tiene un costo, lo hemos tasado y le hemos asignado un costo, su depreciación acumulada es cero y tiene un neto por depreciar de 500. Su costo tributario es mil, su depreciación acumulada es 600, no ha variado en relación con el momento anterior a la adopción de las NIIF. La pregunta es cuál es la depreciación, asumiendo por un instante que la tasa contable es de 9%. Financieramente sin duda es 45, tributariamente es 50 y por tanto corresponde una deducción de -5. ¿Por qué? Porque estamos hablando en el ejemplo de una edificación y construcción. No me importa qué pasa en la contabilidad porque como recuerdan les decía en la premisa que lo importante en el caso de una tasa fija es una presunción, no me importa la realidad económica. En otras palabras, en el caso de una edificación y construcción adoptamos las NIIF, variamos el costo financiero, no nos importa y seguimos depreciando solo la base del costo tributario.

El segundo ejemplo es muy parecido, solamente que ahora vamos a hablar de una maquinaria y equipo. ¿Cuál es la diferencia en el análisis cuando hablamos de una edificación, construcción maquinaria y equipo? Que en la edificación y construcción la depreciación es una tasa fija y en la maquinaria y equipo es una tasa máxima, entendida bajo estos dos componentes: la realidad económica más un tope.

¿Qué sucede acá? Tenemos financieramente un costo de mil, está totalmente depreciado en libros, como dice el ejemplo, pero aún mantiene costo neto fiscal, porque fiscalmente tiene el mismo costo de mil pero su depreciación acumulada es de 600; queda un costo neto por depreciar de 400 para efectos tributarios. ¿Qué nos dice esto? Que la depreciación financiera ha sido más rápida que la depreciación tributaria. Adoptamos las NIIF, este valor que era cero para efectos financieros ahora tiene un costo de 500, no tiene todavía depreciación acumulada y están los 500 por depreciar para efectos financieros.

¿Qué ocurre fiscalmente? Tengo mil, una depreciación acumulada de 600 y un neto de 400. ¿Qué sucede asumiendo el primer ejemplo? Tenemos una depreciación contable de 35% sobre este valor de 500, y sale 175 la depreciación.

¿Cuál es mi depreciación tributaria? ¿Estoy sujeto al tema del registro contable? Lo miro con el ejemplo de abajo. Si mi tasa contable es de 10, mi depreciación contable es 50. ¿Mi depreciación tributaria sigue siendo en el caso que estamos viendo de 100 y de 10% y tendría que correr estas deducciones?

La pregunta es: ¿Esta depreciación está condicionada a la contabilización? Y la respuesta nos la da una disposición final y transitoria prevista para la Ley del Impuesto a la Renta, según la cual

cuando tenemos un bien que está totalmente depreciado en libros, puedo seguir con la depreciación tributaria del bien manteniendo la misma tasa, aún cuando ya no tengo el registro contable de la depreciación, en la medida que controle ese concepto a través de un impuesto diferido.

En consecuencia, en este caso en que el bien está totalmente depreciado en libros queda costo neto fiscal, a pesar de que en el segundo ejemplo la depreciación tributaria es mayor a lo que está registrado contablemente, esa depreciación está condicionada a la contabilización, porque hay una norma expresa, una disposición final y transitoria que me dice: “Oye, si tú has adelantado financieramente y has depreciado todo el costo del bien fiscalmente por efecto de esa depreciación, en la medida que lleves el control del Impuesto a la Renta diferido, vas a poder seguir con tu depreciación tributaria normal”.

Este es un ejemplo un poquito más complejo y que requiere un poquito más de interpretación. Tenemos un costo atribuido mayor al costo neto en libros. ¿Cuál es la diferencia con los ejemplos anteriores? Estamos hablando de una maquinaria, porque si fuera edificación y construcción sería muy fácil, no nos importa qué pasa en la contabilidad, tasa fija 5% y no importa lo que ocurra con las NIIF. Pero en este caso tenemos un costo neto de 200 para efectos financieros y un costo neto de 200 para efectos tributarios, es decir la depreciación tributaria y financiera han ido de la mano. Aplicamos las NIIF, le asignamos mayor costo financiero y el costo de 200 pasa a 600, el costo tributario no se mueve, este costo de 600 todavía no ha sido depreciado, esta es la depreciación acumulada para efectos tributarios y nos queda un costo en libros de 600 y un costo tributario de 200.

Aquí tenemos dos posibilidades, la depreciación contable asumiendo una tasa de 15% va a ser de 90. La primera posibilidad, que es: aplico la tasa del 15% sobre el costo y me va a salir 30. Muy bien, ¿tendría una adición en la Declaración Jurada de 90? O la otra cosa que me tengo que preguntar es “oye, pero si la depreciación que está registrada en la contabilidad es de 90, ¿por qué no me puedo tomar todos los 90 si está registrada contablemente?”. En la contabilidad voy a tener registrado 90 por la aplicación de las normas contables, 15% sobre el nuevo costo atribuido (90), tengo por depreciar 200 para efectos fiscales. ¿Me puedo tomar los 90? ¿No es ese monto una depreciación que está registrada contablemente como tal? Nosotros pensamos que no, porque esta depreciación, este concepto de depreciación no es un concepto de montos sino es un control de vida útil, y en ese sentido más allá de una interpretación literal pensamos que la vida útil financiera y tributaria del bien deberían acabar juntos, en el mismo plazo y por tanto sugerimos y pensamos que la depreciación tributaria correcta es de 30, aún cuando creemos que hay un espacio para interpretar sobre la base de la literalidad que la depreciación registrada es de 90 y por tanto hasta 90 tributariamente podría llegar a sostenerse. Pero si nosotros entendemos que el registro contable es un control de vida útil, debería hacerlos coincidir en el tiempo o hacer coincidir en el tiempo la depreciación tributaria con la depreciación financiera. Este es un tema de interpretación, no hay una norma, y lo planteo como tal.

Pasamos al segundo concepto, al cambio de vida útil. La vida útil, como dice la NIIF 16, es el período durante el cual se espera utilizar el activo. Es la gerencia a quien le toca evaluar los métodos o las tasas para cada ítem o categoría del rubro Activos Fijos, según su vida económica.

Veamos un poco de casos prácticos. Otra vez arrancamos con un edificio de una construcción, y recuerden la tasa de depreciación fija de 5%, hay una presunción legal, en el ejemplo sabiendo

que es una tasa fija no me importa mucho lo que suceda con la adopción de las NIIF, ni mucho menos lo que suceda con la parte contable por más que en esta pueda tener una depreciación de 100, fiscalmente sigo manteniendo mi 5% sobre mi costo original, una presunción legal de edificación y construcción.

En el caso de la maquinaria y equipo, en la cual la tasa máxima es de 10%, y que tiene una menor vida útil, tengo el costo de mil, la depreciación acumulada es 300, hasta aquí hemos ido de la mano entre la tributación y la contabilidad, y aplico las NIIF. ¿Qué sucede? Le atribuyo una menor vida útil pero esa aplicación de las NIIF implica un cargo al patrimonio, es decir tengo ahora financieramente una mayor depreciación acumulada. ¿Qué problema me genera esto? Que al haber afectado directamente parte del costo del bien al patrimonio, no estoy teniendo por ese pedazo de costo depreciación registrada contablemente, y recuerden que para maquinaria y equipo en el permiso de la interpretación era que necesito dos componentes: la realidad económica registrada en la contabilidad a una tasa tope que funciona como una presunción.

Entonces voy a llegar a aplicar la depreciación y fiscalmente el bien, usando una tasa de 8%, debería haber depreciado un monto de 300, que era lo que tenía por depreciar, pero contablemente solamente puedo haber mostrado como depreciación 200 porque los otros 100 incrementaron mi patrimonio, fue un cargo al patrimonio por concepto de depreciación acumulada. La pregunta es: ¿Me puedo tomar estos 100, y cuándo? Y la pregunta es cuándo porque esa depreciación no está registrada contablemente como tal. Aquí pareciera que estamos entrampados porque es una maquinaria y equipo que requiere registro contable y estamos hablando no de costo sino de depreciación de control de vida útil.

Opciones: disponer del activo, ver la posibilidad de hacer un informe técnico y declarar su baja, pero pareciera que por el camino de la depreciación estamos entrampados. No puedo cumplir con ese requisito.

Cambio de vida útil, el último. Mayor vida útil al remanente, estoy totalmente depreciado financiera y tributariamente, aplico las NIIF, afecto el resultado, disminuyo mi depreciación acumulada y le vuelvo a poner costo financiero. Tributariamente ya estoy totalmente depreciado. ¿Tengo que hacer algo para efectos tributarios? No, cero. ¿Contablemente voy a tener depreciación? ¿Tengo un riesgo? ¿Qué pasó con mi depreciación tributaria? ¿Fue más rápido de lo que debió ir? ¿Me debo cuestionar eso? ¿O es que cambió año a año por efectos de tasaciones? Fiscalmente no tengo que hacer nada. Pero ¿no es acaso que mi depreciación tributaria es la que debería ser aceptada financieramente? ¿Qué pasó? ¿Por qué fue tan rápido? ¿Debería haber cambiado algo en el aspecto financiero en el último año, en los últimos dos años para que se haya producido ese efecto, o simplemente "tributaricé" la contabilidad?

Creo que va a ser el último tema. No vamos a llegar a la componetización, pero hagamos la asignación de valor residual. El concepto contable es muy simple: financieramente no se puede depreciar todo el costo de los bienes, hay que asignarles un valor residual, la parte de ese valor que supuestamente va a ser lo que quedará de valor del bien luego de haberlo utilizado. No lo deprecio sino simplemente lo estimo para efectos del momento posterior para su disposición, y por tanto la NIIF 16 nos dice que contablemente el importe depreciable de un activo es aquel que se determina luego de deducir su valor residual.

Nosotros en este aspecto no deberíamos tener ningún problema financieramente, si esa edificación y construcción no nos importa lo que pasa en la contabilidad; si es maquinaria y equipo hemos dicho como premisa que cuando afecto el costo de los bienes, que es uno de estos casos, el requisito de registro contable no me es de aplicación porque simplemente trata de controlar vida útil y por tanto puedo seguir depreciando sobre la totalidad del costo contable, mejor dicho del costo tributario sin el requisito del registro contable. Es obvio que en este caso el monto que estén separando como valor residual del bien no va a ser objeto de depreciación contable. Si entendiera que tengo que cumplir requisito de registro contable a rajatabla, esos 20 nunca podrían ser depreciados. Nosotros pensamos que no, porque justamente ese requisito de registro contable de la depreciación solo debe ser entendido desde nuestra perspectiva respecto de la vida útil y no del costo.

Cerramos con componetización. La NIIF 16 establece que una actividad debe distribuir el importe reconocido por efecto de una partida de propiedad de plan de equipo, entre sus partes significativas y depreciará en forma separada cada una de esas partes. La gerencia tiene la labor de hacer un estudio técnico que le permita identificar los componentes principales de cada activo y analizar su vida útil.

Entonces tenemos acá un par de cosas. Tenemos el elemento que a su vez tiene esos componentes que financieramente de ser relevantes tendrán que ser registrados de manera diferente y financieramente reconocerse una depreciación distinta; es decir, no hay una depreciación necesariamente por elemento sino en tanto que haya componentes importantes, cada uno de estos debe tener su propia depreciación. Un ejemplo típico es el del avión y la turbina: el avión es el elemento, la turbina es el componente; la turbina tiene su propia depreciación distinta a la del fuselaje y no necesariamente coinciden.

Acá tenemos de nuevo un problema porque nuestro reglamento del Impuesto a la Renta, regula lo referente a bienes, mas no lo correspondiente a elementos o componentes.

Entonces la pregunta es nosotros siempre hemos hablado de dos conceptos, edificaciones y construcciones, 5%; no nos importa lo que pasa en la tasa fija, no nos importa lo que pasa en la contabilidad, no es un rollo con edificaciones y construcciones.

Sobre maquinaria y equipos hemos dicho que hay dos conceptos: la realidad económica reflejada en la depreciación contable que tiene un tope. Lo que nos preocupa ahora es el tope, la presunción que tenemos que cumplir para no pasarnos de la realidad económica expresada en el registro contable de la depreciación.

La gran discusión es muy simple: ¿cómo medimos el tope? ¿Lo medimos sobre el componente o lo medimos sobre el elemento? Y acá están las opciones. Pongo un ejemplo: tenemos un horno cuyo costo es mil, una chimenea cuyo valor tiene 100, un procesamiento de datos que tiene 200, el horno tiene 700 y el total es mil; la tasa financiera 8.336; la tasa máxima, según la Ley del Impuesto a la Renta para equipo de bien, 10%, 25 para el procesamiento de datos y para el equipo minero 20. Otro bien del activo fijo, procesamiento de datos, el horno 20%. ¿Cuál es la tasa máxima aplicable? Veamos qué opciones tenemos. En el mismo ejemplo, chimenea 100, equipo de procesamiento de datos 200, hornos 700, la tasa contable: 8.336.

Primera opción: aplicamos el tope respecto de cada componente. A la chimenea le aplicamos 10%, al equipo de procesamiento de datos le aplicamos 25%, al horno le aplicamos 20%. O tenemos una segunda opción: le aplicamos un solo tope a todo el bien. Veamos cómo nos saldría cada una de las interpretaciones en la práctica.

Tenemos de nuevo el mismo costo, tasa contable, depreciación contable. Bajo la primera interpretación la tasa máxima de depreciación que es 200. Si veo la depreciación contable, no tengo ningún problema.

Ahora me voy a hacerlo bajo la segunda interpretación y aplico el tope sobre cada componente. Esto es obviamente sobre todo el elemento, es global, y aplico el tope sobre cada componente: chimenea contra depreciación máxima, contra depreciación contable, estoy bien; me voy al horno, contra depreciación contable estoy bien; 20% contra 700 me sale 140, mi depreciación contable 140 estoy bien. No tengo que hacer nada en la Declaración Jurada, acá 20 es mi tasa máxima tributaria, 20% sobre 100, es 20 contra 8 que es la contable, estoy bien, no me he pasado el tope.

Pero en equipo de procesamiento de datos sí volé porque era 20% y acá la depreciación contable 67, entonces tengo que hacer una adición de 27. Fíjense que el resultado es distinto, porque en este caso cuando pongo el tope de la tasa máxima por elemento no tengo ningún ajuste y cuando uso la misma tasa máxima por componente sí tengo un ajuste de 27.

No hay una norma expresa que regule cómo debe hacerse esto. Si me voy a la literalidad probablemente tenga que seguir el camino del elemento, pero en base a lo planteado en este ejemplo normalmente va a terminar con una situación inusual si es que pensamos que la vida útil tributaria y financiera deben coincidir finalmente; y es que tengo un valor neto fiscal suelto, un costo neto no depreciado al final de que el bien termina de ser usado.

Entonces, quizás a pesar de la literalidad puede ser más razonable pensar que aplicar la tasa máxima para efectos de la depreciación tributaria de los otros bienes por componente nos lleva a un resultado fiscal más razonable, es decir que los bienes al terminar su depreciación financiera y tributaria coinciden y no me quedo con ningún valor neto fiscal.

No hay acá una norma expresa que me diga qué es lo que hay que hacer, voy a tener que tomar una opción. Seguir una literalidad que me lleva a un absurdo, que tenga costo neto fiscal por depreciar o tratar de hacer algo más razonable, que es aplicar esa tasa máxima por componente.

Espero que este último punto haya quedado claro. Les agradezco mucho por la atención y gracias por el tiempo cedido.

► **LUZ MARÍA PEDRAZA – PRESIDENTA DE SESIÓN**

Muchas gracias, David. Les quedó clarísimo qué es la componetización, ¿verdad? Ya tenemos claro cuál es nuestra opción a seguir: buscarnos un buen auditor que nos asesore. A continuación los dejo con Rudolph Roeder.

► **RUDOLPH ROEDER – PONENTE**

Buenos días. Vamos a tratar de cumplir con los tiempos.

Lo que es materia de presentación el día de hoy es cómo conviven abogados y contadores, con estándares contables por una parte y con normas tributarias de otra. Siempre de alguna manera unos son o consideran que son los titulares del conocimiento base para la tributación y por otra parte vienen los otros con tonterías como el principio de legalidad.

Vamos a empezar hablando del principio de reserva de ley, luego vamos a entrar en algunos ejemplos y finalmente vamos a tratar de llegar a algunas conclusiones.

Simplemente para recordarnos a todos que la Constitución peruana establece que los tributos se crean, modifican, derogan o se establece una exoneración exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, así que lo fundamental en el campo tributario es que esto esté regulado por ley.

La doctrina a su vez nos dice que se entenderá que se ha respetado la reserva de ley cuando se regulen los elementos esenciales y determinantes para reconocer dicho tributo como tal; y los hechos imponible, los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer, así como el objeto y la cantidad de la prestación, constituyen los cuatro elementos fundamentales del principio de legalidad. Estos cuatro elementos deben estar reconocidos por una norma de rango legal, y eso afortunadamente ha sido también reconocido por nuestro Tribunal Constitucional, que señala que la regulación del hecho imponible, el abstracto que requiere la máxima observancia del principio de legalidad, comprende la descripción del hecho gravado, el aspecto material, la base imponible y la forma en que se determina el monto sobre el cual se va a aplicar la tasa del impuesto.

Por lo tanto, como conclusión preliminar, el Perú recoge el principio de legalidad, siendo que los elementos fundamentales del hecho imponible tienen que estar establecidos en la ley, no en una norma contable.

Sin embargo, a nadie ha escapado que el Tribunal Fiscal basa muchas veces sus resoluciones en normas internacionales de contabilidad. El argumento para hacer esto es que la norma novena del título preliminar del Código Tributario cita como fuente de derecho tributario la ley, la doctrina y demás, y señala finalmente que pueden aplicarse normas distintas siempre que no se le apliquen o desnaturalicen.

Concluye de esto el tribunal que como las normas internacionales de contabilidad, o las normas para preparar información financiera se llaman “normas”, estas encajan perfectamente dentro del artículo noveno del título preliminar, a lo cual me permito comentar que el nombre “norma” en realidad proviene de una mala traducción del concepto inglés *sunder*, estos son *international accounting standard*, o *international financial reporting standard*, estos son estándares que lamentablemente no se tradujeron como tales; o sea es un problema de traducción, y como también estamos hablando de una norma no en el sentido normativo sino en el sentido que es un estándar, siendo este y la norma meridianamente equivalentes. En ese sentido, apareció el término “norma” de lo cual se ha basado el Tribunal Fiscal para decir “esto es una norma” en los términos a los que se refiere el Código Tributario. Nada más aberrante. Eso es casi tan absurdo como cuando se acuña el término “paraíso fiscal”. El “paraíso fiscal” deriva del término inglés *tax haven*, no *heaven*, es un ancón, una bahía cerrada, es un lugar donde uno está protegido de los impuestos. Algún español tradujo *haven* como “paraíso”, y el ancón, la zona protegida, la bahía protegida de impuestos se convirtió en el paraíso. Problemas de la traducción del español.

Ello da pie a que obviamente la Sunat interprete, coja esta posición del Tribunal Fiscal y la aplique. En realidad, para propósitos normativos el único campo donde debería tener efectos normativos es en la Ley General de Sociedades a través del artículo 223, donde establece cómo se debe calcular la utilidad corporativa, porque para eso son los estados financieros.

Quiero llegar a unas conclusiones preliminares sobre la base de esto. Estoy corriendo un poquito, pero creo que las ideas están quedando.

Primero, tenemos una sentencia del Tribunal Constitucional, una norma constitucional y procedimientos constitucionales. Por lo tanto, resultan inconstitucionales aquellos casos donde la NIIF pretenda modificar algunos de los elementos fundamentales del hecho imponible y por lo tanto no debería tener incidencia en ese campo. Sin embargo, no podemos cerrarnos a lo que nos ha dicho el Tribunal Fiscal, porque finalmente esto es lo que recoge la administración tributaria - el día a día - pero lo interesante de esto es que lo hace en el contexto de cuáles son las fuentes de derecho tributario, es decir, a través de la puerta falsa y de esta errónea interpretación del concepto me están diciendo "aplícame las normas internacionales de contabilidad", pero dice "aplícamelas como una norma adicional, como una norma que puede servir de apoyo". No podríamos concluir de eso el hecho que lo consideren como un elemento que es fuente de derecho igual que la doctrina, igual que otras tantas cosas, y que en base a ello se pueda modificar el hecho imponible.

Por lo tanto, debemos diferenciar aquella Norma Internacional de Contabilidad o Norma Internacional de la Información Financiera que pretenda modificarme la base imponible. Esa no debería tener incidencia tributaria.

Aquella otra que regule aspectos, definiciones o algunos aspectos colaterales que no tengan que ver con estos cuatro elementos del hecho imponible, esos son aquellos donde el Tribunal Fiscal y la administración tributaria piensan que han podido entrar a través de la norma novena.

Ustedes pueden tomar su propia posición al respecto, o nos ceñimos al principio de legalidad y decimos que esto no es una norma o vivimos como solemos vivir en el Perú, más o menos ahí moviéndonos con las olas y decimos: "Bueno, si el Tribunal Fiscal lo reconoce y la administración tributaria lo está aplicando, ¿para qué me voy a pelear?".

Ahora hay un tercer caso. ¿Qué pasa cuando la Norma Internacional de Contabilidad o la NIIF ha sido recogida por la norma legal para incorporarla dentro del texto de la Ley del Impuesto a la Renta? Hacen referencias, han visto algunas de las que ha dicho David, hay otras donde la norma nos dice: "Bueno, para propósitos de determinar qué cosa es el costo del activo vamos a aplicar la Norma Internacional de Contabilidad correspondiente".

Y así como esas en muchos otros casos.

¿Qué ocurre? Hay una referencia expresa de la ley a la norma contable. Ahora, hay dos formas de ver esto. Una son estas referencias de ciertos elementos. Los elementos al menos del hecho imponible no deberían ser susceptibles de ser delegados a una tercera entidad que no sea el propio regulador de la ley. Hay sentencias en el Perú de casos donde se crearon tributos y se dijo "muy bien, la tasa será establecida por el Ejecutivo" y el Tribunal Constitucional dijo "no, señores, eso no puede ser delegable". Tanto la tasa como la base del hecho imponible son elementos

equivalentes a este, y por lo tanto si aquella referencia que se está haciendo es un elemento de la base del hecho imponible, esta debería tener la misma consecuencia.

Un segundo ejemplo es el caso colombiano. Cuando en Colombia deciden incorporar las reglas del precio de transferencia, a sus legisladores no se les ocurrió nada más simpático que decir: “Bueno, entiéndase que se aplican las guías de la OSD para la determinación de precios de transferencia”.

Al respecto, cabe señalar que en Colombia tienen un proceso de pase previo de las leyes a fin de determinar si estas cumplen o no con la Constitución. En ese sentido, el Tribunal Constitucional colombiano manifestó que la norma era inconstitucional, toda vez que no se puede hacer referencia a una norma emitida por un organismo sobre el cual no se tiene ningún control y que eventualmente puede cambiar sus párrafos y sus textos; para ello es necesario que dicho texto sea incorporado en la ley colombiana.

Esa referencia abierta no funciona porque de la forma en que se ha hecho en el Perú genera cuestionamientos respecto de cual se aplica. En alguno de los ejemplos que tengo preparado vamos a ver cómo hubo una NIC que tenía un texto en una fecha determinada y otro texto en una fecha posterior.

La pregunta es: muy bien, la referencia a la NIC se hizo cuando estaba en vigencia la primera, por lo tanto el legislador lo que quiso es incorporar, y lo que habría hecho si hubiera tenido una técnica legislativa apropiada es copiar esa norma y meterla como apéndice o como un artículo adicional en el ordenamiento jurídico.

Bueno, ¿qué pasa cuando se cambia esta norma y se vuelve a cambiar?, y tenemos varias normas internacionales de contabilidad. Ayer estaba viendo la NIIF número cuatro, que dice: “Oye, esta la vamos a estar emitiendo pero está en revisión, en este momento hay un comité trabajando en la segunda revisión, o sea tengo una norma contable que sé que va a cambiar dentro de poco”.

Finalmente, como referencia se trata las normas de seguros, y dicen: “si hay un spread entre seguro y reaseguro, y los montos son significativos o no significativos, esto deberá tratarse como una comisión”.

Dicen: “Bueno, ¿entonces qué?”. Me están renaturalizando, me están recharacterizando una operación de compra y venta, y respecto al diferencial me dicen: “Bueno, eso ya no es un spread de compra y venta, eso es una comisión, y por lo tanto entra en vigencia”. No puede ser, no es cierto. Y ojo, esto está en revisión; o sea ustedes aplíquenlo ahora y mañana les decimos otra cosa. Estamos en manos del International Accounting Standards para determinar qué cosa hacemos tributariamente en el Perú.

Finalmente, en relación a aquellas NIIF que afectan el hecho imponible, siendo esta la Sociedad de Minería Petróleo y Energía, creo que es ineludible hacer un comentario respecto de este Impuesto Especial a la Minería. La base imponible del Impuesto Especial a la Minería es la utilidad operativa definida de acuerdo con las NIIF.

Hoy día toda la base imponible es determinada en función de la utilidad operativa de las NIIF, lo cual es inconstitucional. Distinta es la historia con el Gravamen Especial de la Minería, porque

eso es un contrato, las partes van a firmar y por lo tanto las partes se están poniendo de acuerdo y lo que estas decidan en un contrato es más o menos válido, salvo que se vaya contra la moral y las buenas costumbres.

¿Qué pasa con las regalías? Bueno, la regalía no es en principio un tributo, es un pago administrativo por la extracción de minerales; por lo tanto podríamos decir: “¿Sabes qué? Todo esto del principio inconstitucional de legalidad no se aplica, pues, esto no es propiamente un tributo”. Y la mayoría estarán de acuerdo con eso.

Pero hay un pequeño pero muy significativo grupo de empresas que se dedica a hacer wáteres, que se dedica a hacer cemento para construir el baño donde va el water, que se dedica a hacer vidrios porque también el que está en el water quiere tener luz.

Estos señores son mineros, extraen recursos naturales que transforman. No venden naturalmente el polvo; lo que venden es el producto final, aquel que les he referido. Bueno, estos señores tienen que determinar la base para calcular su regalía sobre la base de la utilidad operativa de la venta del wáter, de la venta del vidrio templado y biselado o de la venta del cemento portland súper especial que sirve para hacer muelles bajo el agua, y al que no le pasa nada si lo mojamos.

Pero ahí, discúlpeme, no estamos aplicando un tributo sobre el mineral extraído, sino sobre el valor agregado del proceso manufacturero industrial de estas industrias. Creo que estos señores tienen todo el derecho de decir: “¿Sabes qué? Si a mí me calculas mi contraprestación sobre la base del costo del mineral, ¡fenómeno! Estamos hablando de una contraprestación por el mineral. Pero en el momento donde se te ocurre calcularme el valor de mis zapatos por la cantidad de salchichas que produjo Braedt el año pasado, o sea lo uno no tiene nada que ver con lo otro. Me estás aplicando un tributo, no me estás aplicando una contraprestación por el mineral sacado. Me estás calculando una cosa sobre un valor agregado industrial que yo le he puesto”.

Podrán ir a decir: “¿Saben qué? Esto es un tributo, esto no es para mí. Para ustedes mineros no hay problema”. Pero estos señores van a decir: “Para mí esto no es una contraprestación, esto es claramente un monto mayor a la contraprestación y por lo tanto es un tributo”. Y si es un tributo tiene que cumplir con el principio de legalidad, para lo cual no puede respaldarse la base imponible en las Normas Internacionales de Contabilidad.

Castigo por valor neto realizable. De lo que trata esta norma es básicamente de la NIC número 2 que nos dice que el valor de los activos deben expresarse al valor neto realizable. Eso significa que si tengo un elemento de existencia contabilizado a un determinado valor, este ya no vale pues eso no es cierto, entonces debo “reexpresarlo”. La idea es que mi balance no muestre cifras infladas por el hecho de que refleja costos históricos de más o menos cuando uno iba a su antiguo almacén y veía todas estas basuras que ya no las usaban más, pero todas estaban contabilizadas a valor de adquisición. Recuerdo el IPDT que tenía estas revistas con comentarios de leyes derogadas hace una decena de años y las seguíamos teniendo contabilizadas a un valor espectacular. Eso no servía para absolutamente nada.

Pero lo relevante es que ahí se muestra cómo determinadas cosas antiguas pueden tener en el balance valor mayor al que realmente tienen. Lo que busca hoy día la NIIF, frente a lo que hacían

antes, es que esto ya no se muestre en términos inflados, que se muestre a los valores netos realizables; es decir, cuánto realmente podemos obtener por esto.

Sin embargo, lo que nos dicen también es que cualquier baja de valor debe afectarse a resultados en el año en que se determine dicha caída de valor. La pregunta, desde la perspectiva fiscal, entonces es: ¿qué cosa es esto? ¿Fue depreciación? Sin duda, el precio ha caído pero la Ley del Impuesto a la Renta solamente nos permite manejar depreciaciones o deducir depreciaciones sobre la base de activos fijos, no de inventarios. ¿Es un desmedro? Podría ser, pero si lo fuera necesitaríamos por norma expresa hacer una destrucción, y además este tipo de cosas pueden revertirse.

Por lo tanto, ¿por qué lo vamos a deducir, si es que esto potencialmente podría volver a recuperar su valor?

Muy bien, lo que las NIIF nos dicen entonces es “castígalo, mándalo directamente a resultados”. El literal e) del artículo 35 del reglamento dice que se deberá contabilizar el registro de costos, etc. Dichos elementos del costo son los comprendidos en la Norma Internacional de Contabilidad correspondiente. ¿Cuál será la correspondiente?

Por lo tanto, hay una referencia, lo que mencionábamos al comienzo. Estamos en el caso de la referencia de la norma legal, en este caso del reglamento, a la Norma Internacional de Contabilidad para el propósito de determinar los componentes del valor del activo.

Ahora, esto naturalmente es producto de un cambio, pues hasta el año 2005 no existía la necesidad o la obligatoriedad de ajustar el valor de los activos al valor neto realizable. Esto es una novedad de la Norma Internacional de Contabilidad a partir del ejercicio 2006, y producto de dicho procedimiento contable se afecta el valor contable del activo, pero también se afecta el resultado, porque aquello que ya no es parte del valor del activo tiene que estar en alguna parte y las normas contables lo dicen: “Bueno, si no está en el activo se va a resultados, y al registrar resultados afecta nuestra base imponible, por lo menos potencialmente. En el procedimiento de determinación nosotros partimos del resultado contable. Entonces, está metido ahí”.

¿Qué hacemos con este cargo a resultados, producto de esta norma de contabilidad que se modificó en el año 2006 frente al 2005, y donde tenemos una norma reglamentaria de la Ley del Impuesto a la Renta que nos dice: “Muchachos, esto para propósitos de determinar el costo la NIC correspondiente”? ¿Cuál es la correspondiente? ¿La del 2005, que no me obligaba a hacer este ajuste? O la del 2006 que la modificó y que dice: “Bueno, ahora sí, ¿qué les parece si sinceramos nuestro balance y nos quitamos este monto de encima?”.

Esto ya lo dijo David. Uno tiene la firme posición de que las NIIF son aplicables. La distinción que les he hecho al comienzo de dónde podría ser aplicable y dónde está más allá de lo que la Sunat ha manifestado, no digo que no lo hayan pensado, seguramente han pasado por ese procedimiento pero para mí no ha sido manifestado ni en forma verbal ni en forma escrita, y básicamente lo que tengo son un montón de preguntas. ¿Esto es correcto? ¿Se afecta el principio de legalidad?, Pensaría que sí, si decidimos que la norma aplicable es la NIC vigente a partir del 2006, creo que estaríamos violando o afectando la base imponible producto de lo cual pensaría que si fuera la de 2006 la NIC correspondiente sería la ilegal y no la deberíamos aplicar. Si nos vamos más bien

a una interpretación estática, es decir decimos que la norma reglamentaria a la NIC correspondiente a la que se refería es la que estaba vigente en ese momento, sí pues, por técnica legislativa debieron haberla incorporado pero no lo hicieron; entonces llegaríamos a la misma conclusión: no debería afectar porque la NIC correspondiente que estamos aplicando es la de 2005.

En conclusión, por lo menos mi percepción de esto es que la NIC correspondiente debería ser la de 2005. Idealmente debería haber estado incorporada en la norma legal para que realmente se mantenga el principio de legalidad y que las modificaciones de la norma contable no afecten la base imponible. Si alguien pretendiera decir que la correspondiente es la de 2006 sobre la base de una interpretación dinámica, nuestra conclusión sería: "Muchachos, esto me está afectando la base imponible y por lo tanto, en atención al respeto al principio de legalidad, no debería ser aplicable para la determinación de la base imponible".

Activos calificados. La NIC 23 nos dice en principio que los intereses por el financiamiento de la compra deben ir a resultados. Sin embargo, nos dice que si estuviéramos ante un activo calificado, estos intereses deben formar parte del valor del activo.

Esto naturalmente se contrapone a la Ley del Impuesto a la Renta, que nos dice que para calcular el valor de la base imponible de los activos en ningún caso se consideran los intereses. Tenemos una norma contable que nos dice que los intereses sí son un activo calificado y van al valor del activo; y por otra parte, tenemos la norma tributaria que nos dice que no van al valor del activo.

El Tribunal Fiscal recoge naturalmente el principio de legalidad y nos dice que hay una manifestación expresa en la ley, con lo cual estamos claramente ante una preeminencia de la ley sobre cualquier otra cosa y por lo tanto los intereses no forman parte del valor del activo y deben deducirse como gasto.

El comentario y la razón de su inclusión en esta presentación es que el propio Tribunal Fiscal anota que la NIC 23 establecía este tratamiento de la capitalización del interés únicamente con carácter alternativo, cuando disponía que se capitalizaran los intereses.

La pregunta es hoy día que la NIC cambió y siendo que actualmente ya no es una facultad, sino es obligatorio capitalizar el interés. ¿La opinión del Tribunal Fiscal cambiaría? Parte de su sustento en la resolución anterior, fue: "Muchachos, esto es así...". No dijeron por el principio de legalidad, dijeron lo que dice la NIC es simplemente un tratamiento alternativo y por lo tanto vamos a preferir la ley.

Muy bien. Hoy día cambió la NIC: ya no es alternativo, es obligatorio. Esperaría que se reafirmen en su criterio sobre la base del principio de legalidad, no sobre la base del argumento utilizado en la resolución, que dice que la razón se fundamenta en el tema del tratamiento alternativo del procedimiento.

Y ahora, sin embargo, hay una duda que subsiste y es en el texto del artículo 20 de la LIR, donde únicamente se establece que los intereses no forman parte del costo de la adquisición, pero no hace mención alguna a los casos del costo de producción y de construcción. Hay intereses asociados, ¿qué pasa con esos intereses? Forman parte del activo sobre la base de la NIC correspondiente. Entonces solamente excluimos, por referencia expresa de la ley, el interés del activo

comprado; vamos a discriminar el activo comprado, darle un tratamiento distinto versus al que estamos construyendo con financiamiento. ¿Hay alguna lógica en eso?

Voy a comentar los puntos adicionales que tengo.

Gastos pre operativos. El tema de los gastos pre operativos es particular. Existía contablemente la cuestión del gasto pre operativo como un gasto que permitía diferimiento contable; esto se cambió, ya no existe la posibilidad de diferir el gasto pre operativo. Según las nuevas normas contables, solamente es posible reflejar en el balance un activo, y un gasto diferido no es un activo salvo que tenga valor intrínseco; si no, no es un activo. Sin embargo, por otro lado tenemos la norma tributaria que claramente mantiene aquel viejo dispositivo que nos dice “sí, el gasto pre operativo lo puedes diferir”.

La pregunta es, ¿qué hacemos? Tenemos por un lado la norma contable que nos dice “ya no hay gasto” y por otro la norma tributaria. En este caso no hay ninguna referenciación, pues no hay ninguna norma que me diga “oye, para propósitos de determinar la característica del gasto como gasto inmediato, gasto diferido, remítete a la NIC correspondiente”. Existen las dos normas, casos relativamente de simple análisis, nos olvidamos de la NIC, nos vamos con la ley, y existe la posibilidad de mantener aquellos activos como activos, aquellos gastos diferidos como activos, lamentablemente sin contabilización, pero conceptualmente su diferimiento está permitido porque la ley así lo señala.

Hay algunas consecuencias de esto: ¿qué pasa si este gasto diferido está financiado con deuda de moneda extranjera y me genera diferencia de cambio? Estoy hablando de diferencia de cambio que debo mandar a resultados, de acuerdo con la NIIF, o por estar asociada con un activo, pero no es activo contable, es activo tributario. Ya sabemos que contablemente no existe el activo, podemos diferirlo y ajustar el valor de este gasto diferido. Tremenda pregunta. El activo, como concepto dentro de la Ley del Impuesto a la Renta, ¿se refiere al activo tributario o se refiere al activo financiero?

Como estamos hablando de imposición pensaría que es el activo tributario, pero lo dejo al gusto del cliente.

Nos vamos al cuatro: Normas Internacionales de Contabilidad - reconocimiento y medición.

La Norma Internacional de Contabilidad me dice que debo reconocer en cada año la tasa como gasto cuando tengo un financiamiento de afuera, la tasa de interés efectiva aplicada sobre ese préstamo.

Define la norma de contabilidad que este gasto incorpora todo aquello en lo que haya podido incurrir en el contexto de este financiamiento, lo que incluye comisiones, gastos legales y todo lo demás.

La lógica es: bueno, si todo esto en términos económicos estaba asociado al crédito, no me lo van a incidir en el ejercicio porque para propósitos del que lee el estado financiero voy a tener un hipo que no me va a decir nada; si me lo manejas en una forma pareja y constante a lo largo del financiamiento, el lector del estado financiero tiene una idea más clara de qué es lo que está pasando.

Bueno, ¿qué pasa cuando vemos esta Norma Internacional de Contabilidad 39 y la comparamos con el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, principio de los devengados? Me prestaron un servicio por el cual me quieren cobrar una comisión, el servicio se acabó.

La otra parte tiene derecho a su contraprestación. No hay ninguna duda de la respectiva doctrinaria de lo que es el principio de lo devengado, de lo que se gastó está devengado, ya lo debo. Me puedo morir al día siguiente y de todas maneras alguien le tiene que pagar a ese señor..

Esta NIC 39 entra en conflicto con la NIC 18, tantas veces recogida por el Tribunal Fiscal en sus sentencias. Pensaría que la NIC 39 primero es una NIC, no es una norma tributaria, diga lo que diga el Tribunal Fiscal. Y por el otro lado, la norma que el Tribunal Fiscal ha recogido consistentemente en sus resoluciones es la NIC 18, que me dice que en el momento en que se terminó de prestar el servicio se devengó el mismo y por lo tanto ese gasto, de acuerdo con la NIC 18, se habría devengado. Pensaría que la NIC 39 no es otra cosa que una forma de presentar información para que un lector de estados financieros acucioso no se vea sorprendido por un hipo y diga "¿acá qué pasó?". Es una situación extraordinaria, esto es un financiamiento a diez años fenómeno, parejo; sin embargo, pasado mañana alguien podría decir que el principio de los devengados es una cosa compleja y no solamente está recogido en la NIC 18, en realidad está recogido a lo largo de todas las NIC, entre ellas la NIC 39, y por lo tanto este gasto a pesar de que desde la perspectiva de la doctrina tributaria es claramente devengado sobre la base de la NIC 18, viéndolo desde la perspectiva de quien prestó el servicio está clarísimamente devengado y la 57 nos dice: "Oye, lo que es para uno es para el otro". Tratamiento análogo para los gastos. ¿Por qué no aplicamos la NIC 39? Total, están de moda las NIC.

Y finalmente, las mejoras de carácter permanente. Lo que pasa con las mejoras es que las Normas Internacionales de Contabilidad, la norma 16, contenía una definición de mejora. Para propósitos del manejo y del tratamiento de la depreciación tributaria, el Tribunal Fiscal en repetidas ocasiones se ha ido y ha utilizado una cosa absurda. Tenemos una definición, nuestro Código Civil es relativamente moderno, contiene definición de los conceptos de mejoras pero al final el Tribunal fiscal no va al Código Civil a buscar cuál es la definición de mejoras. Se va a la NIC 16, que es muy contable, muy tributaria. Usemos entonces la NIC 16 para ver qué cosa es una mejora.

Bueno pues, le salió mal la jugada porque le cambiaron la NIC 16 y quitaron la definición de mejoras. ¿Qué dice el Tribunal Fiscal? Se quedó sin definición. ¿Va a seguir citando en sus futuras resoluciones el concepto de mejora según las NIC 16? ¿Según cuál NIC 16? Ya no hay definición. Por ello, son muy peligrosas estas referencias que hacemos tanto en la ley como en la jurisprudencia a las Normas Internacionales de Contabilidad.

Parece que nos embobamos con ellas y pensamos que ya son parte del ordenamiento legal, pero están totalmente fuera de los alcances y cambian por lo tanto su interpretación, y su uso en la interpretación de las normas tributarias peruanas debería ser muy restringido. El texto, para ser utilizable, debería estar incorporado en la norma para tener certeza de a cuál bendita NIC o NIIF se refiere, para tenerla además dentro del ordenamiento y nadie nos pueda decir que esto es ilegal, que esto afecta la base imponible y por lo tanto es un elemento consustancial del hecho imponible y por ello debe respetar el principio de legalidad para evitarnos toda esas discusiones.

En ausencia de estos procedimientos, me inclinaría al igual que David, que hay que hacer un recálculo para limpiar un poco todas aquellas modificaciones o aquellos cambios que están medidos en nuestra contabilidad producto de las NIC, para dejarlo desprovisto de esto y tratar de volver a la esencia misma de lo que es la norma tributaria y calcular, respecto de esa, la base imponible del impuesto.

Y naturalmente, en ese ejercicio van a ocurrir y van a presentarse áreas vacías, áreas oscuras, y para eso estamos todos los del panel y seguramente muchos de sus asesores y algunos de ustedes que está por ahí para resolver este tipo de problemas.

¿Qué sería de la vida sin problemas?

Muchísimas gracias.

► LUZ MARÍA PEDRAZA – PRESIDENTA DE SESIÓN

Muchas gracias Rudolph. Muy interesante tu comentario. Una reflexión con respecto a tu interesante exposición, de que si las normas contables no son incorporadas a la legislación tributaria no deben ser tenidas en cuenta. Lo único que a mí me perturba de esta posición tuya es que el único antecedente que tenemos de una norma contable que fue incorporada a la legislación tributaria fue el tratamiento de la diferencia en cambio, y el grave peligro de que ocurra eso es lo que vemos, que lleva 30 años ahí y nadie la saca y nadie la actualiza.

► RUDOLPH ROEDER – PONENTE

Pero nadie tiene duda.

Pero por lo menos tú sabes cuál es la norma aplicable y está en manos del legislador cambiarla. Nos quitas chamba, naturalmente, porque el caos es fenómeno para vender servicios de consultoría. Lo que finalmente buscamos en la tributación es certeza, porque simplemente un ejemplo que ponía el profesor De Trazegnies, profesor en Filosofía del Derecho, quien decía: “Bueno, ¿ustedes qué prefieren? Vamos a poner una calle donde ustedes van a pasar y saben que de 1 a 2 disparan a cualquier individuo que pasa, caso 1, o caso 2, una cuadra donde ustedes van a pasar y ustedes saben que a las personas justas las dejan pasar y a las personas malas les disparan”.

Prefiero que de 1 a 2, porque sé a qué hora puedo pasar.

Si el tipo tiene una visión distinta de si soy justo o si soy un miserable o sea, me cuesta la vida. Creo que en tributación buscamos una cosa parecida. En la industria en que están ustedes hay mucha plata en juego, por lo que prefiero una regla clara y haré lo necesario para que me modifiquen la norma de la diferencia de cambio si me afecta, toda vez que resulta necesario contar con cierto nivel de claridad. Para el oscurantismo estamos nosotros. Bueno, esto se puede interpretar de diez maneras, y siempre vamos a ser capaces de crearles a ustedes cierta zozobra, cierta duda, pero en la medida de lo posible la norma debería ser clara.

► ROLANDO CEVASCO – PANELISTA

En primer lugar doy las gracias por la invitación y felicitaciones a los expositores. La verdad es que han dejado muy claro temas tan complejos.

Creo que podríamos empezar con una primera conclusión y es que no se puede negar la relación que tienen las normas contables o los principios o estándares contables con la determinación del Impuesto a la Renta. Esa relación es innegable, pero sin duda comparto la opinión que esta

aplicación de las normas tributarias o principios contables tiene que ser limitada, o por lo menos limitarse normativamente.

Lo que ocurre es que la norma, la Ley del Impuesto a la Renta, contiene ciertos vacíos. Ciertos conceptos como "activo fijo", "intangibles", "devengados", "gastos", "costos", que de alguna manera no son definidos completamente en la norma. Que sean definidos completamente es bueno o es malo, eso depende, pero definitivamente las normas contables y las normas tributarias tienen objetivos distintos.

Entonces, ¿cómo podríamos hacer para que ambas tengan un sentido en común? Por ejemplo, las normas contables se sujetan a principios como fiabilidad, prudencia, materialidad, y están destinadas más bien a dar información financiera para que quienes tengan esa información puedan eventualmente determinar sus inversiones, saber cuál ha sido la gestión. Las normas tributarias, pues, tienen otros objetivos. Entonces, ¿cómo hacer para que finalmente esto funcione?

Ya la administración tributaria dejó claro en diversos informes que al no existir –por ejemplo– una definición de activos fijos o de intangibles, se debe recurrir a las normas contables, inclusive no solo a las normas contables. El informe 140-2008 señala que se recurre a las Normas Internacionales de Contabilidad, a los principios generalmente aceptados así como a la doctrina contable.

Y el Tribunal Fiscal más o menos ha ido en la misma línea, y con relación a los activos siempre se ha apoyado en las normas contables, y hay una resolución del Tribunal Fiscal que me pareció interesante comentar, que está ligada más o menos al sector, y es la resolución 3113-1-2006 que resuelve un caso relacionado a las plataformas de lixiviación.

El análisis es muy interesante, porque en función a la documentación que se presentó en el procedimiento, el Tribunal Fiscal evaluó y determinó que las plataformas de lixiviación están excluidas de la Norma Internacional de Contabilidad número 16 (propiedad, planta y equipo) y consideró que está excluido el pad de lixiviación porque se encontraba comprendido en los derechos mineros y los derechos mineros están excluidos expresamente; pero aún estando excluido de esa Norma Internacional de Contabilidad, el Tribunal dijo que ello no quiere decir que deje de ser activo fijo.

Y tomó en consideración el plan de cuentas contables que ha realizado en función a los preceptos que tenía ese plan de cuentas contables, determinó que era un activo fijo.

Entonces, el tema de la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad ha ido un poco más allá. No solamente se aplican las normas para cubrir algunos vacíos de definiciones o contenidos, sino también se recurre a la doctrina contable y en algunos casos a preceptos contenidos fuera de esta normativa contable.

Entonces, la problemática va más allá de si utilizo o no las normas contables, si no inclusive si es que esa utilización que se viene realizando podría ser más extensa a la doctrina, a los preceptos, al plan contable. Entonces, ya finalmente la determinación del Impuesto a la Renta se vuelve un poco más engorrosa.

Y el tema del activo fijo definitivamente es el más sensible y es el más vulnerable a los cambios que ha habido en las normas contables, pero estos problemas se vienen dando desde hace un tiempo atrás, desde que se incluyó en el año 2000 esta condición de que la depreciación, para que sea aceptada tributariamente, deba estar contabilizada; y un primer tema, que por lo menos saltó rápidamente, fue el inicio del cómputo de la depreciación. El párrafo 55 de la NIIF 16 señala que la depreciación de un activo comenzará cuando esté disponible para su uso, esto es cuando se encuentre en la ubicación y en las condiciones necesarias para ser capaz de operar de la forma prevista por la gerencia. Sin embargo, si se utilizan métodos de depreciación en función al uso, el cargo por amortización podría ser nulo cuando no tenga lugar ninguna actividad de producción.

Esa es la definición de qué es la norma contable y la norma tributaria siempre ha sido clara: el cómputo de la depreciación empieza en el mes en que se utilizan los bienes en las actividades generadores de renta.

Entonces aquí tenemos un desfase, porque posiblemente aquellas empresas que utilicen el método de línea recta –no los que utilizan en función a los oficios– van a empezar el cómputo de la depreciación cuando el bien se encuentre a disponibilidad. Sin embargo, para efectos tributarios no van a poder tomar esa depreciación. Por tanto, comenzamos con el cómputo de la depreciación contable, mientras que el tema tributario todavía tiene que ser diferido hasta que se inicie la utilización de ese bien.

Pero esta situación que se aludió hace un momento tenía una solución práctica, que mencionaba David en su exposición, que era esta segunda disposición final y transitoria del Decreto Supremo 194-99-EF, que dicho sea de paso es una disposición que se origina con la finalidad de ayudar a esta transición entre el régimen antiguo de la cuota fija que existía hasta 1999 al año 2000, que ya empezaba la aplicación de esta condición de la contabilización, que es una disposición que ayudaba a la transición y sin embargo hoy día nos permite darle soluciones prácticas a casos como este del inicio del cómputo de la depreciación.

Un tema que definitivamente me hubiese gustado verlo un poquito más, pero ya no le alcanzó el tiempo a David, es el de los elementos de la componetización, una palabra difícil de pronunciar pero definitivamente una situación muy compleja.

El tema es que definitivamente la norma tributaria, cuando se refiere a los bienes del activo fijo que van a ser objeto de la depreciación se refiere precisamente a bienes y a elementos, así como a la maquinaria y equipos utilizadas en especial en actividades mineras y petroleras, y por tanto literalmente es válido sostener que las normas tributarias no se refieren a los componentes del elemento, se refieren al elemento en sí mismo, a la maquinaria.

Entonces, si la norma tributaria se refiere al elemento y no a los componentes, nuevamente se va a generar el desfase que ha explicado David en el cómputo de la depreciación tributaria, porque ¿cómo vamos a cumplir con la contabilización, si lo tenemos que ver como componentes contablemente y tributariamente lo tenemos que ver como elemento de un bien en conjunto?

De nuevo, creo que también se puede encontrar una solución práctica en la segunda disposición final transitoria a la cual nos hemos referido. Inclusive dentro de las interpretaciones que señalaba David, podría haber una suerte de interpretación ecléctica mixta en la cual podríamos aplicar esta segunda disposición transitoria para poder complementar los desfases de deprecia-

ción que se generarían, y no llevar pues una depreciación que debería darse en 10 años a 20 o 30 solamente porque un componente tiene que depreciar un dólar anual. Eso realmente no tiene sentido y no está previsto en las normas.

Ahora, en cuanto a la componetización hay un tema bien interesante, porque podría darse el caso que el elemento esté compuesto tanto por bienes muebles como inmuebles. En el ejemplo hemos visto el caso de un elemento compuesto por bienes muebles, pero ¿qué ocurre cuando el elemento tiene componentes muebles e inmuebles? Quizás alguien me podría decir que es más sencillo, porque los inmuebles se regulan por cuotas fijas y no requieren contabilización.

Pero respecto a este tema encontré una resolución del Tribunal Fiscal que también es muy interesante, que se dio antes de que exista este famoso tema de la descomposición de los bienes, y es la resolución del Tribunal Fiscal N° 343-3-2005. En esta resolución la administración tributaria cuestionaba que el contribuyente aplicara una tasa de depreciación de 20% a las obras civiles relacionadas a una planta de ácido bórico, y señalaba que respecto a las obras civiles debería aplicarse la tasa que correspondía a las edificaciones y construcciones, es decir en ese momento el 3%.

El Tribunal Fiscal, luego de un análisis de la documentación que se presentó en el proceso, finalmente determinó que correspondía aplicar la tasa del 20% a esas obras civiles en tanto éstas se habían realizado con el exclusivo propósito del funcionamiento de la maquinaria, esa era una suerte de accesoriedad. Es decir, si esa obra civil solamente sirve para el funcionamiento de la maquinaria, entonces corresponde que se le aplique la tasa del 20% y no del 3%, y eso es bien interesante porque además en esa misma resolución el Tribunal sí consideró que a otras obras civiles que estaban adyacentes a la planta sí les correspondía la aplicación de la tasa del 3%, porque tenían un funcionamiento independiente como podría ser en ese caso algunas oficinas administrativas, comedores, servicios sanitarios. Sobre todo eso, finalmente el tribunal dijo: "Bueno, eso tiene una función totalmente independiente a la planta y por lo tanto tiene que ser depreciado con la tasa del 3%".

Por ello creo que, en función a esa jurisprudencia, podemos decir razonablemente que las normas tributarias se refieren al elemento y que la tasa máxima se refiere también al elemento; es decir, deberíamos dejar de lado el tema de la descomposición aún cuando tengo que aceptar que en la práctica eso va a ser un poco complicado y posiblemente una de las interpretaciones que mencionó David de llevar a los componentes para que la depreciación contable coincida con la tributaria, al final quizás es lo más práctico y lo más transparente.

Un problema que va a traer también la adopción de las Normas Internacionales de Contabilidad es posiblemente la generación de activos fijos en expresión contable, es decir, cuando uno adopta las Normas Internacionales de Contabilidad posiblemente la adopción de estas normas genera cambios en las políticas contables de la empresa, y los cambios de las políticas contables en la empresa pueden generar algunos ajustes en los activos, y esos ajustes suelen normalmente llevarse a resultados acumulados de acuerdo a la Norma de Contabilidad número 8. Entonces, ¿qué ocurre cuando un activo de un ejercicio a otro en un ejercicio que tenía expresión contable al siguiente ejercicio termina sin expresión contable? Es decir, ya no vamos a tener qué contabilizar, ya no vamos a poder cumplir ese requisito de la contabilización porque simplemente no hay costo; o sea definitivamente es una situación no prevista, no considerada en las normas

tributarias. Pero la pregunta es: ¿esa situación va a implicar que las empresas pierdan la posibilidad de tomar la depreciación? Y acá el tema se complica aún más porque esa solución práctica que nos podría dar la segunda disposición final y transitoria del Decreto Supremo 194-99-EF ya no la podríamos utilizar a literalidad, porque esa disposición se basa en que ha habido una depreciación que ha sido adicionada extracontablemente y que ha sido controlada a través del Impuesto a la Renta diferido.

En este caso no vamos a tener absolutamente nada. Lo único que vamos a tener es un ajuste en la depreciación acumulada y un activo que a la fecha ya no va a tener ninguna expresión contable.

Definitivamente, no creo que la intención del legislador en algún momento haya sido pensar en que las norma contables sean pedir la devolución de la depreciación, pero podríamos encontrar algunas soluciones, y recordé que en su momento siempre hubo la duda de qué significa contabilizar la depreciación y los libros del registro contable. Fue una duda que surgió cuando salieron prácticamente las normas y algunos por ahí dijeron que podrías cumplir con esa condición si es que tú llevabas la depreciación a través de cuentas de orden o eventualmente con tu registro auxiliar del activo fijo.

Algunos opinaban a favor, otros en contra, algo discutible totalmente, pero lo cierto es que los libros y registros contables son los que señala la Resolución de Superintendencia 234-2006 efectivamente. La Ley del Impuesto a la Renta delega en una Resolución de Superintendencia el establecimiento de los libros y registros contables. ¿Entonces en estos casos puntuales podría resultar razonable poder tomar la depreciación anotando en cuentas de orden o a través del registro auxiliar del activo fijo? Es una pregunta, discutible definitivamente, pero lo que es cierto es que resulta un poco difícil de aceptar que en función a cambios de normas contables uno termine perdiendo la posibilidad de tomar una depreciación respecto a un costo efectivamente pagado.

Un último tema, finalmente, es cuál es la obligación de aplicar las Normas Internacionales de Contabilidad; es decir, efectivamente el artículo 223 de la Ley General de Sociedades señala que los estados financieros se preparan en función a los principios generalmente aceptados en el país, que son las Normas Internacionales de Contabilidad. También es cierto que la Ley General de Sociedades no contempla mayores sanciones a quienes no cumplan con esa norma, y es más, hay muchas empresas grandes –aunque parezca extraño– que no someten sus estados financieros a auditorías externas y posiblemente no cumplan al pie de la letra lo que señalan las Normas Internacionales de Contabilidad.

Entonces en esos casos, por ejemplo, si una empresa que tiene una maquinaria de una vida útil de cinco años, en un ejercicio decide contabilizar y depreciar un 20% que es la tasa máxima, y en el año siguiente decide rebajarla a 10%, que es una situación que inclusive podría llevar a suspicacias porque alguien podría pensar que lo que pasa es que quiere dosificar su escudo fiscal y tomar una mayor depreciación en el momento en que estima que tiene bastantes ingresos y una menor depreciación cuando estima que en el año no le va a ir muy bien. Podría ser el caso.

La pregunta es si la administración tributaria podría eventualmente cuestionar la metodología de depreciación y cuestionar cómo lleva un contribuyente la contabilidad.

Definitivamente, en mi opinión la Sunat no está facultada para cuestionar cómo se lleva la contabilidad en la medida en que no se incumpla ninguna de las normas que establece la Ley del

Impuesto a la Renta, pero precisamente en el simposio de hoy día, el tema que hemos tratado llega a esos extremos, que la Sunat en algunos casos pretenda equivocadamente, en función a normas contables, establecer ciertos reparos u observaciones a la determinación que van en contra de lo establecido expresamente por la ley.

Muchas gracias.

► LUZ MARÍA PEDRAZA – PRESIDENTA DE SESIÓN

Gracias, Rolando.

► DAVID DE LA TORRE – PONENTE

¿Puedo hacer un mini comentario?

En relación a lo que decía Rolando, aquellos casos en que la variación por la aplicación de las NIF pueda haber una afectación, un cargo al resultado que varíe, pues en el tema del activo fijo nosotros señalamos en la presentación que tenemos que analizar por qué se produce esa afectación al resultado, y nuestra posición era que “oye, si esto se produce por el tema del costo, porque el costo varió o porque bajó, no te preocupes porque el requisito de registro contable de la depreciación tiene que ver con el control de la vida útil y no con el control del costo, o sea que sigue depreciándolo completamente”. ¿No lo vas a cumplir? No, a rajatabla nunca lo vas a cumplir, y no lo vas a hacer porque no está pensado para que se exija en relación con el costo. Esto ya ocurrió con la diferencia en cambio, y es una discusión del tema de diferencia en cambio prácticamente superada porque si uno, por ejemplo, mira el libro al que se refería Rolando, los libros contables, tributarios, mira el libro de registro de activo fijo para fines fiscales, ¿adivinen qué va a ver entre los componentes del activo fijo para control tributario? La diferencia en cambio. Esa diferencia en cambio que no tenía expresión contable, el propio libro que nos plantea la administración tributaria que tenemos que llevar para efectos de que nuestro activo fijo, nuestra depreciación sea aceptada fiscalmente, contiene como una línea la diferencia en cambio.

Entonces, pareciera que por el lado del costo no hay tanto rollo. El tema es la vida útil, y este tema es, desde nuestra perspectiva, un tema de mucha discusión. La vida útil, tal como la planteábamos al inicio desde el punto de vista de las interpretaciones, ¿es un requisito del legislador porque se le ocurrió fregarnos la vida y ponernos un requisito más, un check más para llenar? ¿O lo que quiere controlar es la realidad económica y ponernos un tope?

Nosotros pensamos que lo que quiere controlar es la realidad económica. No creemos que uno pueda estar moviendo la contabilidad un año tras otro y cambiar la tasa de depreciación de un bien contable con efecto fiscal 80% , 20%, 10% o 30%, porque nos dio simplemente el deseo en ese momento.

► LUZ MARÍA PEDRAZA – PRESIDENTA DE SESIÓN

Gracias, David.

► WALTHER BELAÚNDE – PANELISTA

Mil gracias por la invitación de la Sociedad. De hecho, creo que el tema da para muchísimo más.

Básicamente, haré algunos comentarios a lo que han expuesto Rudolph, David y algo de lo que ha dicho Rolando. Respecto al tema que mencionaba David, cuando se recompone el costo de activo fijo y en algunas ocasiones eso lleva a que se le dé un mayor valor al activo fijo, David deslizó la posibilidad que hubiera un margen para interpretar que ese mayor valor que se registra contablemente pudiese ser depreciado.

La verdad creo que no. ¿Por qué creo que no? Porque si es que contablemente se registra un mayor valor, ese mayor registro contable en realidad no tiene efectos impositivos; es decir, la empresa no va a registrar un ingreso por ese mayor valor y por lo tanto no va a poder depreciar ese mayor valor si es que no registró un ingreso.

Es al menos lo que entendí, David, en alguna parte de tu exposición.

No puedo dejar pasar por alto el comentario de Rudolph respecto al Impuesto Especial a la Minería, que no se cumple con el principio de legalidad. A ver, en definitiva la Ley del Impuesto a la Renta lo que grava es la utilidad, lo que sucede es que el legislador lo que ha hecho es, por un lado determinar categorías de rentas y por otro determinar una serie de reglas que básicamente lo que hacen es proteger al fisco de arbitrariedades o excesos por parte de los contribuyentes. Básicamente me parece que va por ahí un poco la cosa, pero de hecho la base sobre la cual se calcula el Impuesto a la Renta es la utilidad contable. Además, la verdad es que aplicar la utilidad contable es una maravilla porque no tienes que la factura no cumple con las formalidades, las provisiones estimadas no son deducibles, etc., de manera que si es que vamos a adoptar las normas contables para efectos de determinar la utilidad, bienvenido sea porque van a haber menos topes.

Ahora bien, en relación a las normas contables, de hecho creo que se ha recurrido demasiado a estas para efectos de interpretar la realidad económica de alguna operación o para encontrar una norma supletoria, siendo que en la práctica las normas contables están cambiando constantemente. Entonces digo “¿qué cambia?”. La realidad o la visión de los contadores respecto a la realidad. Eso de un lado.

De otro lado no podemos pasar por alto normas legales que existen y que pueden llevarnos a definir, por ejemplo, qué cosa es un inmueble, cuando hay mejoras, qué cosa es un activo fijo, y un poco discrepo con Rolando, pues creo que dentro de las normas del Impuesto a la Renta y del Código Civil podemos encontrar algunas que nos definan qué cosa es un activo fijo.

Por ejemplo, hay un caso –fíjense ustedes– de una NIC que regula las obras de infraestructura de servicios públicos y que determina que en ciertos casos existen contratos en los que el Estado le otorga la concesión a una empresa para la transmisión de electricidad, la empresa construye la línea de electricidad, los postes, los cables, el transformador, etc., todo esto son instalaciones, son activos fijos. Sin embargo, y de acuerdo a las normas que regulan las concesiones de servicios públicos de infraestructura, estos bienes son activos fijos y son de propiedad del concedente, y por tanto deben ser transferidos al final de la concesión al Estado.

Pues de acuerdo a las normas contables, estos activos fijos no son activos fijos para el concedente, son intangibles y en este caso imagínense, ¿para nosotros esto es activo fijo y quién tiene

el activo fijo? O sea, no lo tiene nadie porque el Estado tampoco lo tiene, es decir el único que tiene registrado contablemente esos bienes es el concedente. El Estado no tiene registrado nada, recién va a tener registrado algo cuando el concedente le transfiera la propiedad al Estado de las instalaciones. Así está regulado en la norma y se las transferirá al valor que está de acuerdo a las regulaciones existentes.

Entonces, fíjense ustedes que nosotros los abogados no podemos concebir que no exista activo fijo, que no existan instalaciones, que se desconozca la existencia de bienes. Sin embargo, la contabilidad lo que ha interpretado es que en realidad el concedente lo que tiene es un derecho; digamos, puedes dar un servicio público por el cual vas a cobrar y en realidad los bienes no son, pues, un activo fijo sino un medio.

Entonces creo que no podemos recurrir tanto a las normas contables, porque de lo contrario estaríamos renunciando también al principio de legalidad, que tanto mencionaba Rudolph.

Creo que si bien las normas contables pretenden buscar la realidad de la operación, no necesariamente esta –como decía Rolando– es lo que busca determinar, cómo en el caso del Impuesto a la Renta, como utilidad imponible las normas tributarias, porque de hecho hay cosas que para la contabilidad son inmateriales que para efectos del Impuesto a la Renta sí son materiales y no se deben dejar pasar por alto por un tema regulativo; o sea –como decía Rudolph–, determinar el margen de acción que tiene el contribuyente.

Debemos recurrir a las normas legales existentes en la medida de lo posible, y de hecho creo que resulta nefasto que solo deducible la depreciación registrada contablemente, razón por la cual esto debería ser modificado de alguna manera.

También me parece necesario que se permita nuevamente al contribuyente solicitar la modificación de la tasa de depreciación aplicable. No puede ser que tengamos casos en los cuales, de acuerdo a las mismas normas contables, se puede depreciar un activo en un año, dos años, tres años, o que la realidad misma lleve a que haya activos pues que no se puedan utilizar más de dos años, y sin embargo se tienen que depreciar en diez. Pienso que se está desconociendo ahí la realidad de las cosas y las normas tributarias tampoco pueden desconocer la realidad de la economía, y por lo tanto debería restablecerse la posibilidad de solicitar la modificación de la vida útil. Bueno, en este caso tenemos tasa máxima, pero las tasas de depreciación aplicables a determinados bienes.

Muchas gracias.

► LUZ MARÍA PEDRAZA – PRESIDENTA DE SESIÓN

Muchas gracias, Walther, por haber terminado siendo el verdadero donante del tiempo.

6

PROCEDIMIENTOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONTROVERSIAS EN MATERIA DE INVERSIÓN ESTABLECIDOS POR JURISDICCIONES NACIONALES E INTERNACIONALES

PANELISTAS:

Lourdes Chau

Abogada por la Pontificia Universidad Católica del Perú. Magíster en Administración por la Universidad del Pacífico. Posgrado en Tributación en la Pontificia Universidad Católica del Perú. Gerente de Tax Consulting de PricewaterhouseCoopers. Profesora de Centrum, de la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú y de ESAN. Miembro del Instituto Peruano de Derecho Tributario. Ex vocal del Tribunal Fiscal.

Vivian Burga

Abogada por la Universidad de Piura. Bachiller de la Facultad de Artes Liberales, Ciencias y Humanidades con mención en Filosofía de la misma casa de estudios. Asociada del área tributaria del Estudio García Sayán Abogados. En el ámbito académico ha sido docente en la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales de la Universidad de Piura.

Patricia Valdez

Abogada por la Universidad de Lima. Posgrado en la misma universidad, así como con estudios de especialización en materia de Negociaciones y Comercio Exterior en la Universidad de la Florida y la Organización Mundial de Aduanas. Actualmente se desempeña como consultora independiente.

Cristina Chang

Abogada por la Pontificia Universidad Católica del Perú. Jefa del área tributaria y aduanera del Estudio Osterling. Profesora de Impuesto a la Renta en la Universidad de Lima. Miembro del Comité de Asuntos Tributarios de la Sociedad Nacional de Minería, Petróleo y Energía y del Instituto Peruano de Derecho Tributario.

► LUZ MARÍA PEDRAZA

Vamos a dar comienzo a nuestro último panel, que se refiere a procedimientos alternativos de solución de controversias en materia de inversión establecidos por jurisdicciones nacionales e internacionales.

Como habrán notado, es un panel totalmente femenino para que termine con brillos este simposium.

Y esta vez vamos a tener una dinámica distinta, porque la conducción de este panel va a estar a cargo de Lourdes Chau.

► LOURDES CHAU – PRESIDENTA DE SESIÓN

Gracias Marilú y gracias a la Sociedad Nacional de Minería Petróleo y Energía por esta invitación. En realidad lo que voy a hacer es poner en estado la cuestión. Pienso que después de las exposiciones que hemos tenido el día de hoy y el día de ayer, desde luego amerita que podamos también conocer qué hacer cuando en la práctica suceden una serie de controversias o disputas en cuanto a lo que la aplicación de las normas pueden significar, no solamente en temas de minería sino en particular en temas de tributación.

Y ese es justamente el motivo por el cual aquí quienes me acompañan en la mesa, decidimos que podíamos incluir en este simposium el tema referido a los mecanismos alternativos de solución de controversias que, con ocasión de los temas mineros, pueden suscitarse.

Desde luego, hemos visto cómo la última regulación minera, ya sea desde el nivel de lo que es el Impuesto Especial a la Minería o de la regalía misma, incrementan las posibilidades de discusión a las ya existentes, y que seguramente van a plasmarse en algún momento en lo sucesivo en algunas acotaciones de parte de la administración.

La pregunta entonces es ¿qué hacer si se presenta este tipo de acciones? Como sabemos, nuestra vía convencional o tradicional está plasmada en la regulación de lo que llamamos Código Tributario. Ahí sabemos que ante la acotación o la decisión de la administración tributaria de requerir el cobro de un tributo, el contribuyente puede recurrir a la vía administrativa y después a la vía judicial; es decir, podrá formular el recurso de reclamación, luego el recurso de apelación y si la decisión le es desfavorable podrá presentarse al Poder Judicial para también discutir la decisión que previamente la autoridad administrativa ha adoptado.

Con ocasión de la nueva legislación hemos visto que se señala también que la administración tributaria se encargará de gestionar la regalía y el GEM. Hay discusiones y las hemos escuchado sobre si en el caso del GEM esto es producto de un contrato o si es que se puede decir que es un recurso originario, por lo menos así lo dice la normativa; pero lo cierto es también que la normatividad señala que será la administración la que de alguna manera se encargue de gestionar o administrar estos conceptos. Esto nos lleva en primer lugar a plantear que también será la encargada de pronunciarse ante las disputas, las acotaciones, las controversias que en general se planteen sobre este tema.

Eso es en cuanto a la vía tradicional que tenemos, administrativa en primer lugar y luego judicial. Pero adicionalmente se plantea la posibilidad de que –en la vía administrativa también–,

si es que existe alguna actuación indebida desde el punto de vista procedimental del órgano encargado de administrar el tributo, se pueda formular una queja ante el Tribunal Fiscal.

Por tanto, podemos decir que adicionalmente a las vías convencionales de reclamación, apelación y luego Poder Judicial, cuando se trate exclusivamente de procedimientos que no han sido respetados en la actuación de la administración y para los cuales no exista una vía específica, se podrá acudir a lo que es la queja.

Por ejemplo, si en una fiscalización se vulnera el debido procedimiento, el contribuyente tendría la posibilidad de, vía queja, cuestionar estos actos ante el Tribunal Fiscal.

También –y eso sí se ha señalado ya en varias sentencias del Tribunal Constitucional– existirá, de manera excepcional, la posibilidad de acudir a lo que es la vía del amparo, cuando exista algún derecho constitucional que se estime está siendo vulnerado por algún acto de la administración.

Esto es excepcional, porque en tanto que exista una vía predeterminada siempre se va a exigir el agotamiento de esta antes de pasar a la discusión del derecho vulnerado ante el Poder Judicial y posteriormente el Tribunal Constitucional, vía amparo.

Entonces, sumamos una vía a las que ya he mencionado como posibles para poder encontrar quizás alguna protección a los derechos que hubiesen sido vulnerados por alguna actuación de la administración.

Y creo que nosotros más o menos nos movemos en ese ámbito. Sin embargo, fuera de este esquema es importante reconocer que también existen algunas alternativas, herramientas o mecanismos que nos permitirían, eventualmente, recurrir inclusive a tribunales fuera de la jurisdicción para discutir estos temas y también, aún estando dentro de lo que es la jurisdicción nacional, recurrir a una vía distinta a las que he mencionado, como es el tema del arbitraje.

Y en materia tributaria creo que es importante destacarlo, porque ya en lo que corresponde al arbitraje tenemos algunos antecedentes. Si recordarán más o menos en la época del año 2000 o 2002, se presentó el famoso problema de empresas eléctricas donde la administración había formulado acotaciones por la interpretación que había hecho respecto de leyes tributarias que generaban una determinación mayor a la que las empresas habían formulado.

En ese contexto, y ya planteada la discusión en sede administrativa, es que surgió el hecho que habiendo celebrado convenios de estabilidad, estas empresas que habían sido acotadas previeron la posibilidad de recurrir a un arbitraje. Si bien el arbitraje se señala en la Constitución, en la legislación específica pertinente no puede estar previsto para los casos en los cuales hay una suerte de disposición de los recursos, y eso fue un punto a discutirse en ese momento. Dijo: “Sí, pero acá no estamos en el tema de arbitraje discutiendo exactamente el tema de la acotación. Lo que se está haciendo es evaluar, someter al arbitraje al Tribunal Arbitral, someter a este órgano el pronunciamiento de cuál es el marco estabilizado, cuál es el marco legal a aplicar”.

¿Cuál fue la conclusión? El Tribunal Arbitral se pronunció en estos casos sobre el marco legal aplicable. Específicamente, la discusión en estos casos estaba centrada en si la empresa podía considerar el valor revaluado de los activos para efectos de la depreciación y del costo computable.

Es decir, el Tribunal Arbitral no iba a decidir si la acotación era correcta o no, sino simplemente si el marco legal considerado por la administración tributaria era el correcto, porque su competencia finalmente estaba delimitada por establecer la interpretación correcta del contrato y su ejecución. El Tribunal Arbitral ciertamente consideró que la norma estabilizada le daba esta protección a la empresa y debía ser considerada finalmente en la actuación por la administración tributaria.

Es importante destacar en esta controversia que se planteó ya hace casi diez años, que tenía una controversia en sede administrativa porque la empresa lógicamente ante la acotación de la Sunat había recurrido a la administración tributaria vía reclamación para cuestionar la resolución de determinación, y luego como no había encontrado amparo en la primera instancia había recurrido al Tribunal Fiscal, y este organismo lo que dijo fue: “Sí, de acuerdo a tu convenio estaba facultado el arbitraje y en efecto tú lo habías puesto en acción y se está discutiendo eso. Primero, había que estar a lo que el Tribunal Arbitral decidiese”. En efecto, se esperó a lo que decidiese el Tribunal Arbitral, pasaron algunos años y luego cuando el caso se reactivó en el Tribunal Fiscal dijo: “Yo tengo que aceptar esto, que sea el arbitraje y no una sentencia de la Corte Suprema, que no le quita nada porque el arbitraje en nuestro país, el laudo emitido por el Tribunal Arbitral tiene el mismo valor”.

Entonces eventualmente vamos a encontrar que una situación como esta se presente con el tema de las empresas que han invertido en minería. Y ahora, escuchando a Rudolph cuando comentaba sobre el tema de la reserva de ley y sobre la aplicación de las normas contables, eventualmente podría surgir una discusión a nivel de arbitraje para determinar cuál es el marco legal aplicable bajo el marco de los convenios celebrados. Si es en principio la norma contable y si fuese el caso qué versión de la norma contable debería considerarse para efectos de la interpretación de los contratos.

Por tanto lo que quiero destacar aquí es cómo es que estas vías alternativas al final van a incidir en materia tributaria. Ese es un ejemplo, y tenemos otros. En materia arbitral internacional vamos a escuchar algunos comentarios de las panelistas que me acompañan, donde en efecto también se ha recurrido a organismos como el CIADI, donde finalmente se han definido temas tributarios que son de plena ejecución en nuestro país.

No voy a hacer un desarrollo detallado sobre esto porque ya eso es materia de exposición de las que me acompañan en la mesa, pero sí quería también hacer referencia al tema de la posibilidad de que inclusive un tema tributario sea visto a nivel de la Corte Interamericana de Derechos Humanos. Menciono esto porque hemos tenido ya casos específicos donde los fallos de la Corte Interamericana han tenido consecuencias tributarias.

Eventualmente se puede alegar que hay una vulneración a derechos constitucionales, y que por tanto se active la competencia de esta Corte Interamericana.

Me refiero al caso del Sr. Ivcher, donde si bien la discusión fue planteada a nivel de lo que era la vulneración del derecho de propiedad por la supuesta administración ilegítima que se había enquistado –si se puede llamar de alguna manera– en la empresa, al final una de las consecuencias del fallo de la Corte Interamericana fue que lo que la administración tributaria había dispuesto que se cobre no era válida, porque siendo que efectivamente había una administración ilegítima entonces no había efectos jurídicos de las decisiones y actuaciones que ésta había llevado a

cabo, y por lo tanto no había deuda tributaria. Es decir, un caso más donde las consecuencias del fallo repercuten en un tema tributario.

Y así como éste podríamos aludir a otros más, pero como mencioné quería simplemente plantear el estado de la cuestión y justificar pues que hay un interés latente en conocer estos otros mecanismos alternativos para poder encontrar un amparo, cuando eventualmente discrepamos de la interpretación que ha hecho la administración tributaria, cuando discrepamos de la actuación manifestada en resoluciones de determinación y resoluciones de multa de parte de la administración tributaria.

Dejo entonces a mis compañeras en la exposición detallada de estos otros mecanismos, en particular los BIT, los APRI que se comentarán a continuación.

Empezamos con Vivian Burga, quien nos va a comentar sobre la problemática tributaria vinculada a los convenios suscritos por el Estado peruano con otros Estados, así como inversionistas nacionales y extranjeros.

► VIVIAN BURGA – PANELISTA

Ante todo, agradezco a la Sociedad Nacional de Minería Petróleo y Energía por la invitación y a Lourdes también por la introducción al tema y al planteamiento de la cuestión.

Lo que queremos hacer el día de hoy es establecer el marco general aplicable a los convenios suscritos por el Estado peruano con otros Estados, así como inversionistas nacionales y extranjeros. Justamente a raíz de esto es que dejaríamos el marco general sobre lo que ya mis demás compañeras van a explicar: las controversias en sedes nacionales y en sedes internacionales.

Lo primero que debemos saber en relación a la garantía en la inversión nacional y extranjera en los convenios suscritos por el Estado peruano es que en materia de inversiones tenemos tres convenios que inciden en la garantía de protección en dos materias fundamentales, respecto a la protección del sujeto, el beneficiario de la inversión y respecto al objeto. De estos tres convenios que vamos a señalar vemos que están los acuerdos de promoción y protección recíproca de inversiones, que son los APRI, los convenios de doble imposición (CDI) y los convenios de estabilidad jurídica.

La característica común que tienen tanto los APRI como los convenios de doble imposición es que son tratados que se suscriben a nivel de Estados, mientras que los convenios de estabilidad jurídica se suscriben con particulares, es decir que se individualiza al beneficiario.

Como podemos ver, a nivel del sujeto la protección que se da en los convenios de estabilidad jurídica son garantías directas, porque se ha individualizado al beneficiario mientras que a nivel de los APRI y a nivel de convenios de doble imposición son garantías indirectas, porque una vez que se vulneren algunos de los principios establecidos en estos convenios ellos tendrán que acceder mediante mecanismos alternativos de solución de conflictos para poder proteger esta inversión.

A nivel del objeto, y lo hemos centrado en la parte de materias tributarias, el convenio de estabilidad jurídica protege fundamentalmente el régimen estabilizado, que va a ser el régimen legal incluido el régimen tributario.

En el caso de los convenios de doble imposición vamos a ver que la protección en materia tributaria es una protección directa, y en el caso de los APRI el objeto de protección es directa respecto a las inversiones, pero indirecta en relación a la materia tributaria.

Sin entrar en mucho detalle, porque ese es tema de exposición de Patricia, vamos a ver cuáles son los aspectos relevantes en los CDI y en los APRI. Como todos sabemos, los CDI son tratados que suscriben los Estados para establecer reglas especiales y distribuir la tributación para evitar supuestos de indeseada doble o múltiple tributación. Esos acuerdos pueden ser bilaterales o multilaterales, que se rigen por dos criterios: el criterio del domicilio y el criterio de la fuente productora de rentas. En el caso del Perú, los convenios emblemáticos con criterio del domicilio son el CDI con Chile y Brasil, y en el criterio de la fuente tendríamos el convenio multilateral en la Decisión 578 de la CAN.

En materia de inversiones, el CDI tiene una protección directa en materia tributaria. Eso quiere decir que si es que estoy invirtiendo en un determinado país que suscribe un CDI y esa inversión conlleva una serie de actos, servicios o hechos económicos que generan una doble o una múltiple tributación, se prevén normas especiales para distribuir la tributación entre los Estados o para que una jurisdicción se encargue de la tributación. En estos casos las reglas especiales suponen aplicación de tasas máximas, aún cuando estas pueden ser menores a las aplicables en los países contratantes.

Recordemos que de acuerdo al modelo de la OCDE, que es el que sigue el modelo peruano de convenios de doble imposición, lo que se plantea es el principio de no discriminación, es decir que cada uno de los residentes o los nacionales de los Estados contratantes no van a ser obligados a cumplir con disposiciones que no son previstas para los nacionales o exigencias más gravosas en el país del otro Estado contratante. Del mismo modo, este modelo peruano de convenios para evitar la doble imposición ha previsto una situación especial para resolver las controversias que se pueden generar por las interpretaciones o los alcances de los convenios; en este caso, el artículo 25 ha previsto el procedimiento de acuerdo mutuo entre las partes contratantes.

Esto quiere decir que si hay una controversia vinculada al alcance del CDI, las partes van a poder recurrir –independientemente de los recursos del derecho interno previsto por los Estados– a una negociación y a un procedimiento de acuerdo mutuo respecto de cuál es el alcance del CDI sobre determinadas materias.

Se ha previsto también en este modelo que se podría recurrir al arbitraje internacional si es que las partes y el sujeto que puede verse afectado con la medida en materia tributaria están de acuerdo de llevar esta controversia a esta instancia.

Sobre este particular, cabría mencionar que la OCDE ha considerado que el arbitraje internacional en esta instancia no es un recurso adicional sino que debería ser complementario al procedimiento de acuerdo mutuo, fundamentalmente para resolver algunas cuestiones que son necesarias para –por ejemplo– resolver los alcances del convenio y luego aplicarlo a la materia específica para el sujeto afectado.

En el caso de los convenios o los acuerdos de promoción y protección recíproca de inversiones, que son los APRI, los aspectos relevantes fundamentalmente vienen por la protección directa al

inversionista, que es considerado toda persona natural o jurídica de un Estado contratante que tiene inversiones de acuerdo a las normas y a los reglamentos del otro Estado contratante y a la protección de las inversiones, que implican no solo bienes muebles o inmuebles, sino también capital, incluso concesiones que pueden ser conferidas por ley o concesiones que pueden ser conferidas por contrato entre otros.

La medida de protección es básicamente garantizarle al inversionista extranjero que forma parte del Estado contratante que suscribe este APRI que el Estado que recibe la inversión no va a tener una medida de tipo expropiatoria o no va a nacionalizar esa inversión, salvo que se dé el cumplimiento de algunas condiciones que son, fundamentalmente, que se respete el interés público, que se siga un procedimiento legal interno, que obviamente se respete el principio de no discriminación que sería garantizarle al inversionista que se le va a dar el mismo trato que si fuera un nacional del país que recibe la inversión, y finalmente que si es que se da una medida de expropiación se le entregue una compensación económica a cambio y que sería una compensación al momento que se dicte la medida expropiatoria.

Ahora, ¿qué ocurre con las controversias que pueden generarse en el ámbito de estos acuerdos? Fundamentalmente se ha previsto en los modelos de los APRI que la solución de controversias en materia de inversiones se va a sujetar a negociación entre las partes contratantes. Eso quiere decir que si luego de más o menos un período de seis meses los Estados han venido revisando los aspectos de la inversión que genera controversia, no se ha llegado a un acuerdo satisfactorio, ellos puedan recurrir al tribunal del país que recibe la inversión, y si es que no se ha encontrado una solución respecto al establecimiento de una compensación económica o a cualquier otro alcance de convenio que pueda afectar a la inversión, se pueda recurrir a los arbitrajes internacionales del CIADI.

El arbitraje en materia de inversiones implica fundamentalmente que, una vez que se ha planteado la controversia, se pueda determinar si es que ha habido responsabilidad por parte del Estado que recibe la inversión con esta medida que puede haber tomado y que implique un perjuicio para las inversiones extranjeras.

Supone la aplicación de fuentes de derecho internacional público, fundamentalmente respecto a los tratados que, como todos sabemos, forman parte de nuestro derecho nacional, y por la aplicación de derecho internacional consuetudinario. En estas vías el arbitraje de inversión, el arbitraje internacional puede determinar también si es que corresponde o no una indemnización por algún otro daño expectatio que hubiera podido generarse en el inversionista y que no había podido obtenerse a razón de la adopción de medidas por parte del Estado que recibió la inversión.

Bien, hemos visto por un lado lo que son CDI y lo que son los APRI, pero también en el derecho nacional tenemos regímenes de estabilidad tributaria que garantizan inversiones, tanto a inversionistas nacionales como a inversionistas extranjeros.

El marco constitucional aplicable a las inversiones prevé el derecho de contratar y los contratos-ley en el artículo 62 de la Constitución. De acuerdo a este artículo, se va a garantizar a las partes pactar válidamente y de acuerdo a las normas vigentes del tiempo del contrato cuáles son los derechos y las obligaciones para cada una de las partes. La intención es que los términos

contractuales no puedan ser modificados de forma unilateral por leyes o por otras disposiciones de cualquier clase, y si es que surgieran eventuales conflictos estos puedan ser solucionados en la vía arbitral o en la vía judicial, según los mecanismos de protección que estén previstos en la ley o en el contrato.

En el caso de la inversión nacional y en el caso de la inversión extranjera, el artículo 63 de la Constitución da primacía al trato nacional; es decir que todos van a tener el mismo trato respecto a las inversiones y se van a sujetar a las mismas condiciones. En el caso que surgiera algún tipo de controversia con alguna entidad pública o de derecho público, se van a someter también en el caso de inversiones a la solución mediante vías arbitrales.

¿Cuáles son los aspectos relevantes que debemos tomar en consideración respecto a los regímenes de estabilidad jurídica? Fundamentalmente, creo que los inversionistas nacionales y extranjeros siempre tienen en cuenta que debe garantizarse que las reglas de juego aplicables a su inversión no van a ser movidas unilateralmente por el Estado o por alguna medida que pudiera tomar otro tipo de entidad estatal o quizás la administración tributaria y que pueda perjudicar a la inversión; es decir, que sus inversiones tengan un régimen jurídico estable, incluyendo el régimen tributario. Justamente, ese es el fomento de las inversiones y finalmente frente a actividades del Estado que podrían incidir en la situación jurídica de las inversiones, tener medidas de protección aplicables así como mecanismos alternativos de solución de conflictos.

Bien, solamente haciendo un repaso del marco general de la estabilidad jurídica vamos a ver los tres regímenes aplicables, según normas sectoriales y según los decretos legislativos 662 y 757. La estabilidad jurídica de las normas sectoriales, que son fundamentalmente la Ley General de Minería y la Ley Orgánica de Hidrocarburos, prevé la estabilidad del régimen vigente a la suscripción del contrato.

En el caso de la estabilidad jurídica de la Ley General de Minería, se ha previsto una estabilidad tributaria, libre disposición de divisas, no discriminación en el trato, libre comercialización de los productos minerales, estabilidad de regímenes especiales y no modificación unilateral de las garantías del contrato.

En la estabilidad tributaria se estabiliza todo el régimen vigente a la fecha por acción del programa de inversión, salvo que en algún momento el inversionista opte por tributar con el régimen modificado.

La estabilidad tributaria se canaliza a través de la suscripción de un convenio de estabilidad, de acuerdo a la Ley General de Minería. Tiene carácter de un contrato de adhesión y si las partes acuerdan modificar estos contratos, esto se incluirá en la respectiva escritura pública de modificación del contrato.

En el caso de la estabilidad jurídica, en la Ley Orgánica de Hidrocarburos básicamente se estabiliza el régimen tributario, cambiario, libre manejo y disponibilidad de divisas. Como todos sabemos, de acuerdo a la Ley Orgánica de Hidrocarburos hay tres modalidades de contratación, que fundamentalmente son los contratos de licencia, los contratos de servicio y otras modalidades previstas por el Ministerio de Energía y Minas, y en este tipo de contratos se garantiza la

estabilidad tributaria y la estabilidad que van a tener los inversionistas que realizan actividades al amparo de dicha ley.

Finalmente, la estabilidad jurídica al amparo de las normas sectoriales de los decretos legislativos 662 y 757 prevén la protección de inversiones que no solamente alcanzan al inversionista nacional o extranjero, sino a las empresas receptoras de la inversión de capital nacional o de capital extranjero. En este caso, la estabilidad es la del Impuesto a la Renta y las normas que le sean aplicables, el régimen de disponibilidad de divisas y el régimen cambiario.

Como sabemos, este tipo de convenios –que son convenios de estabilidad jurídica– también tienen el rango de contratos-ley, y eso quiere decir que tampoco deberían ser modificados unilateralmente por el Estado o por actividades que pudieran incidir en la materia de la inversión.

Finalmente, también en los decretos legislativos 662 y 757 se prevén mecanismos de seguros para la inversión, es decir que el Estado realizará todas las actividades que fueran necesarias para que, por ejemplo, los inversionistas puedan tener acceso al MIGA del Banco Mundial u otro tipo de seguros.

¿Qué sucede si es que se generan controversias en relación a alguno de los alcances de los convenios de estabilidad jurídica en materia de inversiones? Básicamente, se han previsto determinados medios alternativos de solución, dependiendo del régimen en el que nos encontremos.

En el caso de la Ley General de Minería, si no hay una forma prevista de solución de controversias en el contrato y ante la falta de regulación en las normas de la materia, entendemos que el inversionista que pudiera verse afectado podría recurrir al Poder Judicial iniciando una acción judicial al Estado, como si se tratara de cualquier otro particular.

En el caso de la Ley Orgánica de Hidrocarburos, la norma ha establecido de forma expresa que cualquier discusión o diferencia respecto a los alcances del convenio van a ser regulados por el Comité Técnico de Conciliación, es decir que las resoluciones que pueda emitir este comité van a ser obligatorias en tanto no exista una decisión firme del Poder Judicial o del laudo arbitral que resuelva la controversia de manera definitiva. Las partes también podrían decidir someterse directamente al Poder Judicial o recurrir al arbitraje nacional o internacional.

En el caso de los convenios de estabilidad al amparo de los decretos legislativos 662 y 757, se prevé recurrir al arbitraje nacional o al arbitraje internacional con los tribunales arbitrales constituidos en virtud de los tratados internacionales de los que forma parte el Perú.

Bien, tratemos de aterrizar todo este marco general a cuáles son los derechos que podrían verse conculcados en los casos de los inversionistas nacionales y extranjeros, y cuál podría ser la problemática que tenga incidencia en asuntos de índole tributaria relacionados a la garantía de inversiones previstas en este tipo de contratos suscritos por el Estado peruano.

La primera pregunta es si solamente estamos en el ámbito de protección del derecho de propiedad. Entendemos que no, porque fundamentalmente hay otros derechos expectativos del inversionista respecto a las ganancias o las utilidades que pueda generar su inversión.

Definitivamente sabemos que el Estado podría en algún momento establecer alguna norma que implique una explotación directa que, como todos sabemos, implica que se prive de la propiedad al inversionista o que tome algún otro tipo de medida de expropiación indirecta.

En el tema de expropiación indirecta, pienso que esto va más de la mano con las medidas de índole tributaria que fundamentalmente nos llevan a pensar en dos criterios. El primero es si la actuación de la administración tributaria o de cualquier otro órgano del Estado podría suponer una vulneración de la expectativa de ganancia que tiene el inversionista; y en segundo lugar si es que la medida adoptada, bien una medida legal o un reparo tributario, es razonable y no atenta indirectamente con la inversión, vulnerando el principio de la no confiscatoriedad.

Nosotros sabemos que si hay una expropiación directa, definitivamente tiene que determinarse la compensación. La pregunta es: ¿cuáles serían los efectos para el inversionista que recibe esa compensación en relación a su inversión?

Ahí hay temas pendientes que hay que revisar, pero fundamentalmente lo que debe garantizarse es que el inversionista pueda ser efectivamente resarcido si es que se le ha ocasionado un daño con la medida adoptada.

En las políticas generales de gobierno se mencionó que la política de este nuevo Gobierno iba a tender a destinar al consumo nacional la producción del Lote 88. Recordemos que, justamente dentro de los alcances de los convenios de inversiones, lo que se quiere garantizar es la libre comercialización de los productos que se generen por la actividad de las inversiones. Habría que revisar un poco si es que esto no implica una expropiación de tipo indirecto hacia los inversionistas.

Y en el marco de los convenios de estabilidad jurídica, garantizar que se cumpla y se vele por la seguridad jurídica. En este punto en particular ya Lourdes ha mencionado el antecedente de la discusión en materia tributaria respecto a cuál es el alcance del régimen estabilizado. Han habido varios casos en que la administración tributaria ha hecho observaciones y reparos respecto al régimen jurídico vigente que era materia de estabilidad y la aplicación de normas temporales.

El caso que mencionaba Lourdes es justamente el de la revaluación de activos fijos o activos intangibles en un proceso de reorganización, para efectos de su depreciación que justamente llevó este tema a un arbitraje internacional.

Y sobre este punto en particular la administración tributaria ya se ha pronunciado respecto al alcance de las medidas legales temporales en un régimen de estabilidad jurídica. El Informe N° 94-2011-SUNAT hace referencia a estas medidas otorgadas para efectos de la depreciación de buques en el régimen estabilizado del Impuesto a la Renta de ciertas empresas, donde se establece fundamentalmente que las medidas temporales regirán dependiendo del carácter temporal de la norma o hasta que venza el convenio de estabilidad jurídica, porque pueden darse algunos casos donde la norma pueda exceder el plazo del convenio de estabilidad.

Otro de los temas que es importante llamar a reflexión es cómo podría afectar la creación de nuevos gravámenes en el sector minero a las garantías de estabilidad jurídica. De esto ya han conversado bastante el día de ayer, pero en el caso del Gravamen Especial a la Minería, el artículo 10 del reglamento prevé que aquellos que tengan suscritos convenios de estabilidad jurídica tendrán que aceptar la incorporación y la aceptación del gravamen especial en la medida que se dé una sesión de posición contractual, y deberá incluirse dentro de las obligaciones del convenio de estabilidad.

Y para otros casos, incluso el modelo del convenio tiene una aplicación transitoria hasta la culminación del convenio de estabilidad jurídica. Es claro, el texto del convenio lo dice, esta aplicación

transitoria no implicaría una modificación al convenio de estabilidad jurídica. Creo que sí de alguna forma indirectamente podría afectar al inversionista el tener que someterse a la aplicación transitoria de este gravamen.

Para concluir, haciendo un resumen del tema, el marco legal está planteado en todos los casos que en los contratos suscritos con el Estado peruano se han previsto medidas de protección que inciden en materia de inversiones y en materia tributaria, y ante la posibilidad de un conflicto sobre los alcances de esos convenios están previstos los medios alternativos de solución de conflictos respecto de los cuales Patricia y Cristina nos darán mayores alcances.

Muchas gracias.

► **LOURDES CHAU – PRESIDENTA DE SESIÓN**

Gracias, Vivian, por tu excelente exposición que nos ha ubicado con mayor precisión en qué campo nos movemos, y definitivamente advertimos que hay la posibilidad de conseguir lo que todo inversionista busca, seguridad en su inversión, y esa seguridad se traduce en los casos donde existe conflicto, en no solamente obtener fallos predecibles sino también oportunos. Creo que este último aspecto, el de la oportunidad, es el que se debe resaltar y el que valora el inversionista al momento de decidir dónde coloca su capital. Y el arbitraje, ya que lo has mencionado a lo largo de tu exposición, creo que ofrece eso. Si analizamos por qué surge la institución del arbitraje, por qué se justifica la institución del arbitraje, es justamente por eso: para encontrar una vía alternativa que ante la lentitud no necesariamente atribuible a los órganos decisores sino más a un tema de estructura del Estado, puedan dar una respuesta rápida ante una controversia.

En algún momento analizaba este tema y me preguntaba qué pasaría si, por ejemplo, hay una controversia que está siendo decidida en un órgano administrativo como el Tribunal Fiscal, y algo parecido también se está ventilando a nivel de un Tribunal Arbitral. Si el laudo tiene valor de sentencia, tendría el Tribunal Fiscal –si ese laudo sale primero– que respetarla.

¿Y qué pasaría a la inversa? Si dos contribuyentes distintos, uno se va por la vía tradicional y mantiene la controversia en el Tribunal Fiscal y el otro está en la vía arbitral, y el Tribunal Fiscal decide antes que el Tribunal Arbitral, ¿estaría obligado este segundo a respetar la decisión del primero? Son interrogantes que están ahí todavía. No hay, pues, un caso que nos haya permitido tener ya una posición definida en esta situación, porque los que se dieron fueron más bien a la inversa. Un laudo arbitral sale previamente a la resolución del órgano administrativo, y este considera que en definitiva tiene que adecuarse a lo que ahí se ha decidido, pero en fin.

Supongo que ya con el devenir de los años vamos a encontrar algunas decisiones al respecto.

Pasamos ahora a escuchar la exposición de Patricia Valdez, quien va a continuar con este tema de los mecanismos alternativos de solución de conflictos.

► **PATRICIA VALDEZ – PANELISTA**

En primer lugar agradezco a la Sociedad Nacional de Minería Petróleo y Energía por la invitación para participar en este importante evento.

En esta oportunidad quiero compartir con ustedes algunas ideas vinculadas a la protección de inversiones en el marco de los acuerdos comerciales suscritos por el Perú.

Anteriormente Vivian nos hizo una referencia bastante clara a cómo se va presentando el tema de la protección de inversiones en el marco, por ejemplo, de los convenios de estabilidad jurídica, e hizo una referencia también al caso de los APRI.

Me voy a permitir hacer algunos comentarios adicionales sobre el procedimiento de arbitraje en el marco del CIADI y cómo se va a manejar la eventual yuxtaposición que podría darse como consecuencia de la suscripción de los tratados de libre comercio y los acuerdos de protección de inversión.

El marco legal que regula el tema de protección de inversiones es bastante amplio. Para empezar, diré quizás que la norma más importante que debemos considerar es el denominado Convenio sobre Arreglo de Diferencias Relativas a Inversiones, más conocido como CIADI, del cual el Perú es parte desde setiembre de 1993.

Adicionalmente, tenemos el Convenio de Nueva York, que básicamente regula el reconocimiento y ejecución de los laudos arbitrales internacionales.

Otro régimen u otra norma que regula los procesos de arbitraje están contenidos también en las normas de la Comisión de las Naciones Unidas sobre Derecho Mercantil Internacional. También tenemos al MIGA, que básicamente es un seguro de protección de inversiones contra aquellos riesgos no comerciales o políticos.

De otro lado, el Perú a la fecha tiene aproximadamente 34 acuerdos de protección de inversiones y adicionalmente tiene varios tratados de libre comercio.

Vamos a ver cómo estamos en lo que se refiere al tema de acuerdos de libre comercio y acuerdos de promoción y protección de inversiones.

En los casos de países como por ejemplo China, Singapur, Canadá, Estados Unidos, además de tener un acuerdo de protección de inversiones cuentan también con un tratado de libre comercio.

Cuando hablamos de protección de inversiones, no podemos dejar de mencionar al CIADI, institución arbitral de la cual, como les había comentado, el Perú es miembro desde el año 1993. Es una entidad que está especializada en la administración de conflictos relacionados con temas de inversión que se producen entre inversionistas extranjeros y Estados receptores de inversión.

Cabe señalar que el sometimiento al CIADI y a su reglamento es voluntario, y la única condición que se establece para que un inversionista o un país decida someterse al CIADI es que los Estados firmantes tanto del inversionista del país extranjero como el inversionista del país receptor de la inversión, sean miembros del CIADI.

¿Qué ocurre si alguno de estos no es miembro del CIADI? En ese caso se ha establecido que puede aplicarse un mecanismo complementario que ha establecido el CIADI.

Ahora, las características del procedimiento arbitral del CIADI son las siguientes. Este es un procedimiento neutral. Decimos que es un procedimiento neutral porque básicamente se formula en

base a la elección de una lista de árbitros que está elaborada directamente por el consejo arbitral del CIADI. Es completo porque no solamente va a resolver el tema sino que además para acceder a este procedimiento primero se tiene que demostrar que la inversión sobre la cual se produce la situación de conflicto, está definida como inversión dentro de lo que señala el CIADI.

En segundo lugar, tenemos que demostrar que se ha producido un daño, o sea que ese incumplimiento ha generado un daño y que este es cuantificable.

Luego, el procedimiento es cerrado, porque no es posible la asistencia de terceros, no hay audiencias públicas. Vamos a ver que este es un tema bien importante que va a establecer diferencias respecto a cómo se trata el tema en el caso del régimen de arbitraje previsto en el tratado de libre comercio.

Ahora, los principios en los que se basa este procedimiento son los de exclusividad y autonomía. ¿Qué significa el principio de exclusividad? Este principio supone, en primer lugar, la ausencia de protección diplomática para este caso y el agotamiento de los recursos previos internos del Estado. Es decir que para que pueda recurrir al arbitraje del CIADI en el caso de una controversia en materia tributaria, tendría que haber concluido primero la etapa administrativa.

El otro tema que también supone el principio de exclusividad es la opción excluyente. Si como inversionista decido ir a las normas del CIADI, no podré luego cambiar e ir, por ejemplo, al sistema de las Naciones Unidas. Es decir, elijo CIADI y me quedo con CIADI.

Ahora, ¿qué cosa supone el principio de autonomía? Este principio supone la capacidad de las partes de definir la ley aplicable en ausencia de acuerdo entre las partes. Las partes pueden definir, por ejemplo, que se va a aplicar determinada ley. Si eso no ocurriera el tribunal arbitral tiene la facultad de decir cuál es la ley aplicable, pero siempre y cuando esta sea beneficiosa para el inversionista.

Hemos mencionado de manera general el CIADI, porque este organismo tiene que ver tanto con los acuerdos de promoción y protección de inversiones como con los tratados de libre comercio. Cuando hablamos de los acuerdos bilaterales de promoción y protección de inversiones, que también son conocidos por sus siglas en inglés como los BIT, estos acuerdos para empezar les comento que se hicieron a partir del año 1993, precisamente cuando el Perú suscribe el CIADI. En ese tiempo se inicia todo un proceso de suscripción de este tipo de acuerdos con un montón de países, siendo el primero de ellos Tailandia, precisamente en el año 1993.

Definitivamente este proceso que se inicia en el año 1990, que se caracteriza por la apertura económica y la aplicación de una serie de medidas orientadas a la atracción de inversiones, que se ven también complementadas con las normas del 662 y la 757 a las que hizo referencia Vivian, van también de la mano con la suscripción de este tipo de acuerdos.

Estos acuerdos que se celebran entre Estados tienen como propósito garantizar un marco de seguridad y predictibilidad aplicable a las inversiones extranjeras, de modo tal que ante cualquier controversia que pudiera producirse en el marco de una inversión protegida por este tipo de acuerdos, se va a poder recurrir a un sistema de arbitraje cuyos laudos son obligatorios y vinculantes para las partes.

Ahora bien, ¿cuáles son los principios que están comprendidos dentro de este tipo de acuerdos? Este tipo de acuerdos contempla ciertos estándares mínimos que se aplican en casi todos los acuerdos de esta naturaleza. ¿Y cuáles son?

El primero de ellos es la aplicación de la cláusula de la nación más favorecida, que supone que en este tipo de acuerdos entre la partes el Estado que brinda la protección no puede darle a la inversión del otro país una protección distinta o menor de la que le ha dado a un inversionista de un tercer país.

Luego, esta cláusula va de la mano también con otra que es la cláusula de trato nacional, que supone que no puede haber discriminación entre la inversión nacional y la inversión extranjera.

Los otros estándares mínimos están referidos a la cláusula de tratamiento justo y equitativo, la cláusula de seguridad y protección. ¿Qué cosa es la cláusula de tratamiento justo y equitativo? Esta cláusula supone la posibilidad de poder acceder, por ejemplo, a los tribunales en el caso de que exista alguna violación de un derecho.

Y la cláusula de seguridad y protección está vinculada con la posibilidad que tiene el inversionista de solicitar garantías e incluso protección policial para su inversión, para las fábricas o las entidades o los locales donde se encuentra su inversión, en caso de que esto sea necesario.

Otro de los principios está referido a la compensación por pérdidas por expropiaciones –a la cual Vivian hizo referencia anteriormente– y la libre transferencia de activos, de modo tal que cuando el inversionista decida, por ejemplo, hacer una remesa de utilidades no tenga ninguna dificultad, y esto comprende también la posibilidad de la remesa de todo el capital, de todos los dividendos, de todos los intereses y ganancias que pudiera obtener.

Uno de los temas más importantes, como les había mencionado en el caso de los BIT, es la incorporación de un mecanismo de solución de controversias a través del arbitraje internacional.

Este arbitraje internacional se caracteriza básicamente por la aplicación de lo que se conoce por el “principio del paso doble”. El paso doble es un mecanismo que supone iniciar un proceso de arbitraje previo a un proceso de negociación entre las partes.

De esta manera, si se produjera un conflicto lo primero que habrá que hacer es tratar de arreglarlo por la vía diplomática. Solo en el caso en que ello no fuera posible, entonces recurriremos a las cortes internacionales.

En ciertos casos es interesante señalar que algunos acuerdos señalan la necesidad de concluir primero la vía judicial en el país antes de acceder al arbitraje internacional. Otros acuerdos, otros BIT celebrados por Perú establecen un acceso directo, es decir no hace falta que se concluya la vía judicial sino que el inversionista tiene la elección de acudir directamente al CIADI o a las normas de las Naciones Unidas.

Otros acuerdos plantean las vías paralelas, es decir o eligen la vía judicial o eligen el arbitraje internacional.

Las ventajas de este tipo de procedimiento es lo que había señalado Lourdes hace un momento: es la celeridad en el reconocimiento y en la ejecución de los laudos, lo cual en el caso de las inversiones extranjeras es de importancia absoluta.

¿Qué pasa con los tratados de libre comercio? Como les había comentado, a partir del año 2004 Perú inicia también un proceso importante con la suscripción del tratado de libre comercio con Estados Unidos, cuya negociación arranca en el año 2004. A partir de la suscripción del acuerdo con Estados Unidos se produce una serie de acuerdos con China, con la Unión Europea, con Chile, con Tailandia, con Singapur, etc. Lo interesante es que en este tipo de acuerdos también se incluye un capítulo de inversiones, que a su vez tiene determinadas cláusulas que regulan los supuestos de protección y solución de controversias en materia de inversiones.

Les comento que los tratados de libre comercio adicionalmente tienen un capítulo especial de solución de controversias, que está regulado específicamente por las normas de la Organización Mundial del Comercio. Sin embargo, estas disposiciones del capítulo de solución de controversias general se aplica a todos los temas del tratado distintos al de inversiones, porque el de inversiones se va a regular específicamente por las cláusulas contenidas en ese capítulo, salvo algunos casos que vamos a ver, como el del EFTA (Asociación Europea de Libre Comercio), que tiene unas disposiciones especiales.

Del panorama de acuerdos de libre comercio que tenemos en este momento, algunos de ellos ya se encuentran en vigencia, pero algunos todavía, a pesar de haber concluido la negociación, están en proceso de entrar en vigencia porque todavía se encuentran pendientes los procesos de aprobación por los respectivos contratos.

Ya están vigentes los de Estados Unidos, China, Canadá, Singapur, México, Corea del Sur y EFTA, y están por entrar en vigencia los tratados con la Unión Europea, Japón, Costa Rica y Panamá.

¿Qué señalan los capítulos de inversiones de estos tratados de libre comercio? En primer lugar, el capítulo de inversiones de la mayoría de estos tratados está referido o regula las medidas que un Estado ejecuta en relación a las inversiones extranjeras y sus inversionistas en su país receptor. A este efecto los acuerdos tienen una definición bastante amplia de lo que se considera "inversión" y de lo que se considera "inversionista". Así, por ejemplo, el concepto de inversión que tienen casi todos los acuerdos, porque el acuerdo con Estados Unidos digamos que ha servido de modelo para todos los otros, definen que la inversión comprende a todas las formas de activos que un inversionista posea o controle de manera directa o indirecta, vale decir empresas, acciones, bonos, contratos de llave en mano de construcción, de concesión, licencias, autorizaciones, propiedad intelectual, otros derechos de propiedad tangibles o intangibles, bienes muebles o inmuebles y los derechos relacionados con la propiedad como son la hipoteca, gravámenes y garantías en prenda.

Este capítulo tiene como propósito también proteger aquellos riesgos no comerciales que pudieran afectar a la inversión, tales como actos o medidas gubernamentales, y en este "actos o medidas gubernamentales" nos referimos precisamente a aquellos actos que pudiera dar el Estado en ejercicio de su función regulatoria o administrativa propia del *ius imperium*. Adicionalmente, comprende a expropiaciones directas o indirectas o los casos derivados de conflictos armados, guerras civiles, etc.

La mayoría de los tratados definen también que no constituyen para estos efectos de expropiaciones, aquellos casos que correspondan a medidas que están sustentadas en la protección de la salud pública, del medio ambiente o de la seguridad. De hecho, si se diera una expropiación que correspondiera a una de estas situaciones, esta deberá proceder con el pago de la indemnización correspondiente.

Las formas de inversión protegida incluyen todos aquellos casos previstos en la ley y comprenden la protección de la inversión desde el momento en que esta se constituye bajo cualquier forma societaria, la ejecución de la misma e incluso la disolución o liquidación de esa inversión.

¿Cuáles son los estándares que prevén los tratados de libre comercio en materia de protección de inversiones? Básicamente, los estándares son similares a los que mantienen los BIT. En este caso comprende lo que es el trato de nación más favorecida, que ya les comenté, el trato nacional y el nivel mínimo de trato que incluye los temas que les había comentado, que son el trato justo y equitativo; es decir, la posibilidad de acceder a los tribunales para obtener justicia, la protección y seguridad plena.

Les comento que este procedimiento de arbitraje establecido en los TLC es bastante más expeditivo y más completo que el que refiere el CIADI. Si bien es cierto que los tratados nos van a referir a las normas del CIADI, tienen normas particulares sobre cómo debe llevarse a cabo el proceso de arbitraje. Así por ejemplo, cuando revisemos cuáles son esas características vamos a ver que estos son procesos abiertos, en los cuales es posible que las audiencias sean públicas.

Permítanme ahora hacerles una rápida referencia a cómo se ha regulado el proceso arbitral en cada uno de los tratados. En el caso de Estados Unidos, Canadá, Singapur, México y Corea, en todos estos tratados se parte también del principio de paso doble, es decir negociación y luego sometimiento a arbitraje. Para este caso se ha previsto que podrán acogerse a las normas del CIADI o a las reglas del mecanismo complementario o a las reglas de arbitraje de las Naciones Unidas, y finalmente si el demandado y el demandante lo acuerdan ellos mismos podrán establecer cualquier institución de arbitraje bajo cualquiera de las reglas de arbitraje que ellos elijan. O sea es bastante más amplio porque nos da varias opciones sobre cómo someter este proceso o este conflicto que pudiera darse en este marco a una de estas disposiciones.

Recordemos, sin embargo, que si se elige el CIADI esta opción es excluyente y no podremos utilizar las otras normas.

En el caso de Unión Europea es muy particular, pues aquí si bien es cierto se plantea la consulta directa, es decir la negociación, el acuerdo señala que en el caso de conflictos que después decidan ir a la vía arbitral, se va a establecer un grupo arbitral pero cuyo procedimiento, o sea la forma como va a funcionar este grupo arbitral, recién va a ser definida por el Comité de Comercio cuando realice su primera reunión.

Recordemos que este tratado todavía no está en vigencia y que en consecuencia el Comité de Comercio aún no se ha constituido, por lo cual aún no tenemos procedimiento arbitral para el caso de este acuerdo.

De manera general, sin embargo, el acuerdo prevé mecanismos alternativos como son los buenos oficios, la conciliación y la mediación.

¿Qué pasa con EFTA? El caso de la EFTA, es muy particular, porque aquí el acuerdo no tiene un capítulo especial de solución de controversias, a diferencia de los otros tratados, y envía cualquier controversia a que sea solucionada bajo las normas de la OMC.

En el caso de China, el régimen de inversiones no se encuentra o no tiene un capítulo especial, como ocurre con los otros acuerdos, sino que está dentro del capítulo de servicios, y en este caso el capítulo de servicios establece que en caso de conflictos vamos a recurrir a la vía arbitral, pudiendo utilizar las normas del CIADI o el mecanismo complementario, y finalmente las normas de las Naciones Unidas.

Esta fue una rápida visión de cuáles son las reglas que se están utilizando en cada uno de los tratados.

¿Y cuáles son ahora las características de estos procedimientos que se van a manejar en el marco de los tratados? La primera y la más importante de ellas, que ya se las había comentado hace un rato, es que las audiencias van a ser públicas, es decir cualquier tercero que tenga interés en este proceso puede asistir a las audiencias, salvo que las partes acuerden que las audiencias sean reservadas.

Otro tema interesante de este procedimiento es que se puede pedir la opinión de un tercero en temas ambientales, de salud y otros de orden científico.

Otra característica de este tipo de acuerdos es la posibilidad de recurrir a la figura del *amicus curiae*, que significa que puede participar dentro del litigio un tercero que no es parte pero que tenga legítimo interés. En el caso de este tipo de procedimientos arbitrales, la figura del *amicus curiae* se da por ejemplo con la participación de la sociedad civil que tiene interés en que un determinado conflicto entre un inversionista y el Estado tenga pronta solución. Es por eso que esta participación está prevista de esta manera.

Luego, hay dos figuras que son tomadas del capítulo de solución de controversias de la OMC, que tienen que ver con la posibilidad de permitir que el Estado al que pertenece el inversionista extranjero pueda participar dentro de este proceso presentando, por ejemplo, escritos o enviando opiniones al tribunal arbitral.

La otra herramienta o figura que se toma de la OMC es muy interesante, pues permite que el proyecto de sentencia o el proyecto de laudo sea enviado a las partes antes de que ésta sea emitida, para contar con la opinión de cada uno de ellos.

Entonces son figuras que se aplican, estas dos últimas en el caso de la OMC, que pretenden hacer más neutral y más transparente el proceso.

¿Cuál es la ley aplicable en el caso de los procesos arbitrales, según los tratados de libre comercio? Todos estos señalan que cuando se trata de una violación vinculada con una disposición del tratado, no cabe duda de que se aplicará el propio acuerdo.

Sin embargo, si se trata de violaciones relacionadas con contratos de inversión o con autorizaciones, en este caso se ha dispuesto que la ley aplicable sea aquella contenida en la norma que regula la autorización, la licencia o la concesión, o de ser el caso el convenio de inversión o el contrato de estabilidad, según corresponda.

Si acaso no hubiera una norma específica que regulara la ley aplicable, entonces el tribunal arbitral tiene la potestad de aplicar la ley del Estado receptor de la inversión y el Derecho Internacional.

Y aquí viene un tema bien interesante. ¿Qué pasa con aquellos países en los cuales simultáneamente tenemos un tratado de libre comercio y un BIT? Un BIT se va a regular por la norma del CIADI, por ejemplo, sin esas extensiones que establece el tratado de libre comercio. En este caso la mayoría de los tratados, con excepción de la EFTA y la Unión Europea, han establecido que de existir ambos acuerdos, la vigencia de los BIT va a concluir en el momento en que entre en vigencia el tratado de libre comercio.

En el caso de la EFTA y la Unión Europea no, porque como habíamos dicho en el caso de la EFTA en el régimen no tiene específicamente un régimen de solución de controversias, sino que nos manda al capítulo de solución de conflictos de la OMC, y en el caso de la Unión Europea tiene un procedimiento que va a ser regulado posteriormente cuando recién se constituya uno de los órganos del acuerdo, el Comité de Comercio, y sin embargo como son 27 países se ha decidido que en cada caso se mantengan vigentes estos acuerdos.

¿Cómo va el Perú en relación a las demandas internacionales? Bueno, les comento que actualmente entre el CIADI América Latina tiene en general el récord de las demandas contra los Estados, siendo Argentina la mayor, que creo que tiene más de 60 demandas.

En el caso de Perú, las demandas que se encuentran vigentes son las siguientes: Caravelí-Cotacuse transmisión eléctrica; está Yap Shum, a la cual luego Cristina nos hará referencia; Convia Callao; el Banco de Nuevo Mundo; DP World Callao, recientemente con el tema precisamente de las concesiones a Muelle Norte; Renco Group Doe Run, que es la primera demanda que se hace aplicando la protección del tratado de libre comercio.

Con eso termino mi exposición y doy paso a Cristina para que continúe con el siguiente tema.

Gracias.

► **LOURDES CHAU – PRESIDENTA DE SESIÓN**

Gracias, Patty. Bueno, mientras Cristina se va preparando, ya que se ha tocado el tema de los tratados quería precisar también que a nivel de la Comunidad Andina existe un régimen expreso sobre el mecanismo de solución de controversias, en el caso de que se planteen disputas con ocasión de la aplicación de los convenios que se hubiesen celebrado a nivel de la Comunidad Andina.

Como se sabe, en este foro también de convenios existe la posibilidad de plantear una acción de nulidad cuando un Estado considera que hay algún convenio o alguna decisión que haya contravenido el ordenamiento comunitario. Existe también la acción de incumplimiento, que puede ser planteada cuando se considere que un país miembro de la comunidad haya incumplido alguna de las obligaciones derivadas de los convenios, y una que me parece que es importante, que es el planteamiento de la acción prejudicial.

A nivel de la Comunidad Andina existe una regulación que importa que si es que se ha planteado un conflicto que se está ventilando en la sede judicial de uno de los países miembros contratantes pero que está vinculado con la aplicación de algunos de los convenios o acuerdos dentro del marco de la Comunidad Andina, el juez que conoce la causa tiene que dar pase o comunicar

al Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina para que este sea el encargado de interpretar correctamente los alcances del convenio.

Lo que decida el Tribunal va a ser de obligatoria observancia, de manera que si en nuestro país se presentase algún conflicto vinculado con este tema habrá que seguir, pues, esta regla que manda las relaciones dentro de lo que es la Comunidad Andina.

Y en ello también existe lo que es la figura del arbitraje. Se reconoce para lo que es esta normatividad la existencia de este tribunal de justicia que puede operar como tribunal arbitral. Y en todas las cuestiones que justamente se planteen con ocasión de la aplicación de los convenios vinculados con los contratos que pudiesen haberse celebrado en los Estados miembros, se señala que el tribunal arbitral será el único competente para decidir esos temas.

Simplemente quería hacer hincapié para también tomar en consideración que en las relaciones que tengamos con ocasión de la aplicación de los convenios o decisiones de la Comunidad Andina, habrá que atenerse a esas reglas.

Sin más, pasamos a escuchar a nuestra última panelista, Cristina Chang, quien va a hablar sobre el caso Tza Yap Shum.

► CRISTINA CHANG – PANELISTA

Gracias, Lourdes.

Hemos escuchado hasta ahora de manera muy extensa el análisis y las alternativas, los mecanismos que tienen los inversionistas nacionales y extranjeros para solucionar sus controversias que surjan frente al Estado peruano respecto de sus inversiones en el Perú.

A mí me ha tocado comentar con ustedes un caso práctico, el caso de Tza Yap Shum, ciudadano chino, y he tratado de extraer los aspectos más relevantes de este laudo que es importante no solamente a nivel internacional, porque ha sido el primer laudo emitido respecto de un tratado bilateral suscrito por China y por lo cual ha sido bastante comentado a nivel internacional, sino por las consecuencias o implicancias que este laudo tiene para nosotros, básicamente con relación a las acciones que la administración tributaria puede tomar dentro de sus facultades discrecionales.

Me imagino que ya algunos de ustedes pueden estar familiarizados con este laudo, que es reciente, pues se emitió en julio de este año. El demandante en este caso ha sido, como les señalaba, el ciudadano chino Tza Yap Shum, y el demandado la República del Perú.

Creo que es importante primero entender un poco qué fue lo que pasó en este caso con el señor Tza Yap Shum. El señor Tza Yap Shum era accionista de Linkvest, que es una empresa off shore que está domiciliada en Islas Vírgenes y a la vez esta empresa era accionista del 90% de las acciones de TSG Perú S.A.C., que es una empresa peruana, que se dedicaba a la adquisición de pescado, de materia prima, que luego le entregaba a plantas procesadoras; posteriormente, estas plantas procesadoras le entregaban harina de pescado lista para ser exportada.

Entonces esta empresa, como verán, no tiene plantas de fabricación, no tiene embarcaciones, simplemente se dedicaba a comercializar harina de pescado.

Resulta interesante acá comentar, por ejemplo, un tema que también se discutió bastante en este arbitraje, que el señor Tza Yap Shum no era accionista directo de la empresa peruana, sino que era un accionista de manera indirecta a través de esta empresa off shore. Entonces en este caso el Tribunal Arbitral ha señalado que toda vez que el tratado bilateral entre Perú y China no discrimina qué tipo de inversionista es el que puede estar protegido bajo este tratado, bajo este acuerdo, el señor Tza Yap Shum válidamente puede hacer valer su derecho ante el tribunal del CIADI.

¿Cómo se inicia todo? Esta empresa TSG se constituye en el año 2001, e inicia sus actividades en el 2002. En febrero del año 2004 la Sunat inicia una fiscalización por el Impuesto a la Renta e IGV de los años 2002 y 2003. ¿Cuál fue el resultado de esta fiscalización? Básicamente, y como les digo nuevamente, he tratado de extraer lo más importante de este laudo porque es un laudo bastante amplio, la Sunat concluyó que TSG había omitido llevar un registro de inventario permanente valorizado y los partes de producción que evidenciaran la materia prima utilizada en la elaboración del producto terminado.

Entonces, al concluir la Sunat que esta empresa TSG había omitido llevar estos libros contables y sumado ello a las facultades que tiene la administración de determinar la deuda tributaria sobre base presunta, artículo 64 del Código Tributario como todos sabemos, concluyó que TSG había omitido declarar y pagar impuestos por venta de harina de pescado y aceite de pescado, que dicho sea de paso era un producto que no vendía, pues solamente se dedicaba a exportar harina de pescado, procediendo a emitir 95 valores en total por un monto aproximado de 12 millones de soles.

Como es evidente, TSG procedió a interponer su recurso de reclamación contra los referidos valores. Sin embargo, y acá justamente se inicia la controversia, la Sunat a los dos días de que TSG interpuso su recurso de reclamación, impuso medidas cautelares previas contra los bienes de TSG.

Básicamente ordenó, entre otras medidas, el embargo de las cuentas bancarias de TSG y la decisión de la Sunat se basó en los incisos b) y e) del artículo 56 del Código Tributario, que como saben, autoriza, faculta a la administración tributaria en determinados supuestos específicos a tomar estas medidas, pues en este caso lo que había determinado la Sunat era que TSG había omitido declarar rentas o ingresos, y por otro lado que no había presentado determinados libros que sustentaran su contabilidad.

¿Cuál fue el resultado de los embargos de las cuentas bancarias de TSG? Probablemente, si ustedes han tenido la oportunidad en algún momento de vivir este tipo de embargos, sea como asesores externos o como abogados internos de una empresa, simplemente la empresa se vio en una situación de crisis económica financiera. No podía usar el sistema bancario, no podía recibir fondos, no podía efectuar pagos, lo que evidentemente eliminó sustancialmente la capacidad operativa de TSG. Esto hizo que TSG tomara la decisión de recurrir a un proyecto concursal preventivo en el cual evidentemente se levantaron luego las medidas cautelares y TSG pudo sobrevivir. Sin embargo, vamos a ver más adelante los efectos que tuvo este procedimiento concursal preventivo o bueno, las medidas de embargo que impuso la Sunat contra la empresa.

En virtud del acuerdo de promoción y protección recíproca de inversiones entre Perú y China, el APRI o el BIT, TSG demandó al Gobierno de la República del Perú ante el tribunal del CIADI y básicamente lo que alegó TSG fue que las acciones y decisiones de la Sunat significaron una destrucción o privación sustancial de su inversión en el Perú, lo que conllevó a una expropiación indirecta de su inver-

sión en el Perú por parte del Estado peruano, y por ello solicitaba una compensación. Normalmente cuando hay expropiaciones uno tiene derecho a solicitar una compensación de acuerdo al BIT.

En este caso no estamos ante una expropiación directa de facto sino ante una expropiación indirecta, y básicamente como consecuencia de las acciones que había tomado la Sunat en el procedimiento contencioso administrativo que está cursando frente a TSG.

¿Cuál fue el análisis que hizo el tribunal arbitral? Lo que ha dicho el tribunal del CIADI es que la imposición y aplicación de determinadas medidas tributarias, cuando son estas confiscatorias, arbitrarias, abusivas o discriminatorias, pueden conllevar la expropiación de inversiones. Eso es un hecho.

Ahora, para que podamos hablar de expropiación de inversión, el tribunal se ha cuidado mucho en el laudo de señalar que el perjuicio económico que sufra la empresa o el inversionista tiene que ser realmente grave. En este caso, por ejemplo, las ventas de TSG cayeron de 80 millones de soles en el año 2003 y 2004 a 3.4 millones de soles en el año 2005-2006, justamente como consecuencia de las medidas preventivas que había tomado la Sunat y que le impidió seguir operando comercialmente en el Perú.

Otro tema que resulta importante resaltar acá respecto al análisis que hizo el tribunal es que ha quedado claro también que la potestad tributaria de un Estado –en este caso el Estado peruano– y su actividad fiscalizadora no está siendo cuestionada, porque evidentemente eso no es materia del arbitraje. Lo único que se está cuestionando aquí es si el Estado peruano, a través de la administración tributaria, actuó de manera arbitraria en el caso particular del TSG, y si bien como dijo el tribunal las administraciones tributarias pueden actuar de manera discrecional, esta discreción bajo ningún punto puede entenderse en forma arbitraria, facultades arbitrarias que como sabemos acá también de alguna manera estamos acostumbrados con la práctica, muchas veces la Sunat creo que confunde facultades discrecionales con facultades arbitrarias, y justamente por ello pienso que es interesante este laudo, porque deja bien claro que no son lo mismo.

De hecho el tribunal acá reconoce que la Sunat tenía facultades de acuerdo al Código Tributario de poder interponer medidas cautelares previas, aún cuando la deuda no fuera exigible. Sin embargo, tenía que motivar debidamente la decisión que tomó.

En ese sentido, se concluye en el laudo que el Tribunal sí está facultado a determinar si la conducta de la Sunat fue arbitraria de acuerdo con el derecho internacional. Ese es el único objetivo que tenía el Tribunal en este momento.

¿Las medidas que tomó la Sunat fueron arbitrarias? Esa es la gran pregunta que tenía que resolverse en este caso. Y sí, el Tribunal Arbitral concluyó que las medidas cautelares previas adoptadas por la Sunat contra TSG fueron arbitrarias y resultaron justamente en la expropiación de la inversión del señor Tza Yap Shum a través de su empresa TSG.

¿Cuáles fueron los argumentos que tomó en cuenta el tribunal? Primero, hizo un análisis detallado de cuándo y en qué supuestos la Sunat puede establecer medidas cautelares previas. Como les mencioné hace un instante, la Sunat se basó en el artículo 56, incisos b) y e) específicamente, para justificar el motivo por el cual había impuesto las medidas cautelares previas a TSG.

Como saben ustedes, el artículo 56 del Código Tributario establece que excepcionalmente la administración tributaria puede interponer medidas cautelares previas en dos supuestos: uno,

cuando por el comportamiento del deudor resulta indispensable interponer estas medidas cautelares previas. Básicamente acá los incisos b) y e) señalaban que el primer supuesto era ocultar total o parcialmente los ingresos o rentas y el otro no presentar libros que sustenten la contabilidad. El segundo supuesto que faculta a la administración a entablar medidas cautelares previas es cuando existan razones que permitan presumir que sin las medidas de protección la cobranza podría devenir en infructuosa. El típico ejemplo es cuando no hay activos suficientes con los cuales la administración se pueda, posteriormente, cobrar.

Lo que resulta curioso es que en el laudo y en el proceso arbitral, si bien inicialmente cuando se cita al ejecutor coactivo o a la auditora que hizo la fiscalización y se le pregunta por qué es que tomaron la decisión de imponer medidas cautelares previas, inicialmente señalan que fue porque debido al comportamiento de TSG resultaba indispensable trabar estas medidas pues supuestamente había ocultado rentas, lo cual era realmente absurdo porque justamente lo que estaba haciendo la administración en este procedimiento era sobre la base presunta determinar una mayor obligación tributaria de TSG; y el segundo supuesto era no presentar libros que sustenten la contabilidad, pero libros que realmente TSG argumentaba y discutía que no estaba obligada a tener porque no era una empresa productora de harina de pescado.

Y luego la Sunat agrega el segundo supuesto y dice “bueno, en todo caso también se trabaron las medidas cautelares previas porque existían razones que permitían presumir que no se iba a poder cobrar al final, porque esta empresa prácticamente no tenía activos”, pero eso se demuestra en el procedimiento que era falso. De hecho resulta anecdótico que esta sea una empresa exportadora de harina de pescado, y solicitara mensualmente la recuperación o la devolución de saldo a favor del exportador. Entonces, una vez que le ordenan la medida cautelar previa, a los dos o tres días la Sunat le devuelve por saldo a favor de exportador como 14 millones de soles, que ya cubría de sobra el monto que estaba siendo acotado en este proceso.

Bueno, entonces en este caso el tribunal hace su análisis y reconoce que si bien los ejecutores coactivos de la administración tributaria peruana gozan de cierta discrecionalidad porque la norma, el artículo 56 establece que podría trabar medidas cautelares, lo cual, obviamente, significa que de alguna manera deja discreción del ejecutor coactivo de poder trabar las medidas cautelares previas cuando lo crea conveniente y se cumplan estos supuestos, esta discrecionalidad exige necesariamente que la decisión sea informada, justificada y razonada, más aún cuando también se vio en el proceso arbitral, de acuerdo a una circular interna de la Sunat, que las medidas cautelares que se tomen deben tratar de no afectar la capacidad operativa del deudor, y sin embargo como sabemos en la mayoría de casos siempre lo primero que hace la administración, eminentemente porque es lo más fácil, es ordenar el embargo de las cuentas bancarias de todos los contribuyentes.

Asimismo, también el tribunal concluyó que el informe de auditoría de la Sunat no justificó la necesidad de ordenar las medidas cautelares previas de acuerdo al Código Tributario, y la sección de Cobranza, que de alguna manera era la que ejecuta la orden dada por Auditoría, no investigó ni formuló preguntas adicionales que justificaran la imposición de estas medidas cautelares previas.

También es interesante que en este caso el tribunal arbitral señaló que el solo hecho de que la Sunat de alguna manera haya arbitrariamente impuesto estas medidas cautelares previas, no justificaba por sí solo que el Estado peruano había vulnerado o había llevado a cabo una expropiación indirecta al señor Tza. ¿Por qué? Porque siempre tiene el inversionista los mecanismos

para poder hacer valer su derecho, y de hecho en este caso el señor Tza, como lo demostró, no solamente reclamó la decisión tomada por la Sunat respecto a las medidas cautelares previas, sino que también presentó un recurso de queja ante el Tribunal Fiscal, lo cual tampoco fue tomado en cuenta; fue declarado infundado a pesar de que, como dice el tribunal, era evidente que en este caso sí se había tomado una medida arbitraria por parte de la Sunat.

En ese sentido, el tribunal concluye que TSG no tuvo acceso a recursos legales adecuados ni eficaces para controvertir la imposición de medidas cautelares previas.

Conclusión del laudo: el Gobierno de la República del Perú tomó medidas similares a la expropiación, vale decir una expropiación indirecta, en violación del artículo 4 del acuerdo suscrito entre Perú y China, toda vez que existe un nexo causal directo entre las medidas cautelares previas adoptadas por la Sunat y la destrucción de la viabilidad económica de TSG, era una consecuencia directa que encontró el tribunal entre la situación económica en la que se vio inmersa TSG respecto de las acciones que había tomado la administración.

¿Qué conclusiones y comentarios podemos tomar respecto a este reciente laudo? No cabe duda de que los arbitrajes se han convertido en un mecanismo efectivo para hacer valer los derechos de inversionistas extranjeros, en este caso frente al Estado peruano.

El laudo del señor Tza Yap Shum, como les señalaba, no solamente es importante a nivel internacional porque es el primer laudo que se pronuncia respecto a un tratado firmado por China, sino porque además es uno de los pocos casos en los cuales el tribunal del CIADI ha determinado que el accionar de un Estado, lamentablemente en este caso el Estado peruano, ha sido arbitrario y por ende expropiatorio.

El TLC Perú-China, que ahora ha venido a reemplazar el BIT entre Perú y China, de hecho también prevé la posibilidad de que determinadas medidas tributarias arbitrarias conlleven a una expropiación de inversión, y por tanto esto se pueda ver a nivel de Tribunal de CIADI.

Es interesante también ver o extraer de este laudo que no se está restringiendo en absoluto la potestad tributaria ni fiscalizadora de la Sunat, sino únicamente se está restringiendo el accionar arbitrario de un Estado. Entonces, es importante hacer esta distinción para no confundir potestad tributaria con accionar arbitrario en aquellos casos en los cuales la administración está facultada, de acuerdo al Código Tributario, a optar de manera discrecional entre tomar cierta medida u otra.

No cabe duda, pues, de que las facultades discrecionales son necesarias. Los tiempos cambian y la Sunat, la administración tributaria, debe encontrarse en condiciones y en capacidad de poder tomar determinadas medidas frente a los contribuyentes. Sin embargo, pienso que es tarea de la Sunat, a la luz de este laudo importante, motivar justificadamente las medidas discrecionales que adopta en su procedimiento de fiscalización, sea con inversionistas extranjeros o con inversionistas locales, y del Tribunal Fiscal de desarrollar cuáles son los límites que marcan dichas facultades discrecionales, básicamente de acuerdo a la norma 4 del título preliminar del Código Tributario, para proteger el interés público y los principios generales de derecho, que deben aplicar siempre.

Gracias.

► LUZ MARÍA PEDRAZA

Muchas gracias a este fabuloso panel femenino, que nos ha puesto al tanto de todas las posibilidades que tenemos en defensa de nuestra inversión.

7

CONCLUSIONES

CONCLUSIONES

► LUZ MARÍA PEDRAZA

Presidenta del Comité de Asuntos Tributarios de la Sociedad Nacional de Minería, Petróleo y Energía

Mientras esperamos la llegada de nuestra Superintendente de Administración Tributaria, que tendrá la gentileza de venir a clausurar este evento, vamos a hacer un pequeño resumen de lo que ha ocurrido en estos dos días.

Como ustedes recuerdan, inicialmente planteamos este simposium para realizarse en el mes de setiembre y en ese entonces teníamos todavía algunas dudas sobre cómo iba a desenvolverse finalmente, cómo iba a terminar este tema de los impuestos a la minería, que era el tema natural de este simposium. Recuerden que para elaborar o para preparar un simposium los temas se escogen normalmente dos o tres meses antes, participan activamente todos los miembros del Comité Tributario de la Sociedad, que debo decir que son bien entusiastas, y estuvimos viendo justo que ese período de elección de los temas coincidía con la coyuntura electoral, y entonces estábamos tratando de adivinar cuáles serían los temas de actualidad en setiembre y claro, el tema del impuesto que grave las supuestas utilidades de las empresas mineras era un tema natural.

El tema de este fondo de aporte para los trabajadores también resultaba ser un tema natural y claro, siempre existían y existirán novedades en el mundo contable, que últimamente son más frecuentes de lo que nos imaginamos. Antes esperábamos la siguiente NIC que sería aprobada dentro de un año, dos años, tal vez dos o tres NICs, y ahora tenemos esta explosión de NICs y demás, lo que manifiesta que las normas contables han ido evolucionando mucho más rápido en los últimos tiempos, y de todas maneras tienen una incidencia tributaria.

Y el cuarto tema en ese entonces que nos planteábamos era: bueno, el tema de los gastos sociales de alguna manera ha evolucionado, ya empieza a ser un tema trillado; empecemos a mirar algo distinto, veamos finalmente en esta coyuntura qué tan protegidos estamos con respecto a nuestra inversión.

Esta selección resultó pues muy atractiva. Miro el desarrollo de estos dos días y digo que realmente han sido excelentes los temas escogidos por el comité así como también los trabajos de investigación y de análisis llevados a cabo por los expositores y panelistas. Y hago una pequeña recapitulación del día de ayer, en el que después de las palabras de introducción de Bárbara Bruce, que nos dio la bienvenida, además siempre con las buenas noticias de cómo va evolucionando la minería en el Perú, pasamos al tema que era la vedette y que tuvo un final bastante bueno en octubre, el de los nuevos tributos para la actividad minera, y que nos permitió hacer un análisis bastante completo y en algunos casos con sorprendentes resultados provenientes de este análisis, porque empezamos con una participación de Mónica Byrne en la que nos contaba un poco la historia de estos tributos o gravámenes y un análisis de cómo era antes, cómo es ahora, en qué se parecen y en qué se diferencian, por qué hablamos de utilidad operativa y no de ventas, y empezamos a entender la razón de ser de algunas decisiones.

Y luego tuvimos la oportunidad de tener un mago de los números entre nosotros, pues tuvimos la suerte de que Hugo Santa María, de Apoyo, que había participado de alguna manera en la creación o en el análisis de los números, viniera y compartiera ese conocimiento con nosotros y ¡sorpresa!, nos develara el misterio de dónde salieron esos porcentajes de la tasa progresiva, que así de aspecto general no sumaba nada. No entendíamos por qué acá 12, por qué acá 13, por qué acá 4 y ¡oh, sorpresa!, tenían una razón de ser importante: nos llevaban a un equilibrio en la participación en función al margen de utilidad de las empresas.

Y bueno, Marcial García nos dio un poco de input sobre si la naturaleza de estos tributos permitiría que sean o no tomados como crédito en el exterior, y además desarrolló unos ejemplos que efectivamente, sin haber sincronizado con Hugo Santa María, probaron desde una perspectiva diferente que los números llegaban a las mismas conclusiones. Lo que se había logrado de alguna manera era que una vez que la empresa minera llegaba a un margen medio de operatividad, si se había logrado la progresividad en las tasas, es decir mejor margen operativo, mayor nivel de contribución que era finalmente lo que se estaba buscando y al parecer el objetivo si habría sido logrado.

Y Sandro Fuentes, con su natural simpatía, nos hizo ver un lado distinto. Nosotros muy preocupados en el aspecto técnico, en la calidad de los números, en la razón de ser, y claro él desde una perspectiva distinta, política, se preguntaba, desde la mirada de un no tributarista y ajeno a este enjambre de decisiones electorales, si sería una buena idea inaugurar una nueva etapa en la cual creamos tributos a las sobreganancias. Hoy día las mineras, mañana las pesqueras, por ahí pues las empresas bancarias, y le preocupaba severamente haber inaugurado una nueva época en materia de tributación y también por supuesto le preocupaba el tema de reserva de ley y principios constitucionales que estarían siendo de alguna manera no respetados.

Seguidamente pasamos al tema de esta contribución, a este fondo de jubilación minera, y esta norma que parecía no tan grave, desde la perspectiva de los laboristas, sí pues, no está muy bien, pero bueno hay que pagar. ¿Cuánto es? Cuando las reglas estén un poco más claras. ¿Dónde y cómo? Pues habrá que ver cómo retenemos a los trabajadores, el aporte de la empresa, y empezó luego un análisis distinto.

Juan Carlos Zegarra nos paseó así exhaustivamente por todos los posibles niveles de análisis para entender de qué estábamos hablando, y luego de 27 pasos a la izquierda y 42 a la derecha, 3 arriba, 64 abajo, llegamos a la conclusión que no sabemos qué es. Lo ideal sería que la ley defina, que la ley modifique, pero parece que nos estamos conformando con “bueno ya, aunque sea el reglamento, pero que nos digan si estamos hablando finalmente de un tributo, de un aporte privado”, porque claro, es importante saberlo porque tiene consecuencias.

Y luego sus comentaristas, que en este caso fueron Walker Villanueva y Tulio Tartarini, hicieron aportes muy interesantes y a la vez terroríficos. Walker se encargó de aterrarnos a todos diciendo que, según su análisis, en realidad podríamos considerar que el aporte de la empresa calificaría como un Impuesto a la Renta y de ser así, la consecuencia sería que no sería un gasto deducible para la empresa, que aportaría pues medio por ciento de su renta neta no deducible de impuestos porque tendría que decir que de ahora en adelante su carga por Impuesto a la Renta es 30.5%.

Horrible conclusión. Creo que eso no ha sido para nada la intención de la norma, pero posible conclusión debido a todos estos vacíos, esta falta de técnica con la que se ha dictado la norma que realmente lleva a estirar como un chicle este nivel de interpretación.

Y Tulio también nos dio una mala noticia, y es que si las empresas mineras que gozan de convenios de estabilidad tributaria decidieran voluntariamente pagar esto sin complicarse mucho la vida dilucidando si es impuesto o aporte privado, sino simplemente pagan, y resulta que un día esto en realidad ha sido clasificado como impuesto, tendrían el problema de tener un gasto no deducible porque sería un acto de liberalidad y entonces planteaba algunas salidas ingeniosas como cubrirse de esta posible –esperemos que remota– contingencia, pero posible contingencia finalmente, a través de efectuar el aporte pero mediante la celebración de convenios colectivos de trabajo. La verdad que fue un panel sumamente ingenioso, pero lo que nos dejó fue la certeza de que por lo menos todos teníamos el consenso de que no estaba vigente, y que necesitaba de algunas normativas que permitieran que este tributo o aporte esté vigente en el caso de las empresas. En el caso de los trabajadores también habían unos cuantos bemoles.

A José Ignacio Castro, laboralista, lo que le preocupaba era otra clase de aspectos también muy importantes de la norma, que está vigente y resulta que ya en un año y tres meses va a haber trabajadores que ya están jubilados de la actividad minera y que tendrán derecho a tocar la puerta y cobrar, y este fondo todavía no tiene nada, todavía no hay ningún aporte porque la norma no está vigente. No tenemos a quién pagar, a dónde pagar, y ni siquiera tenemos claro si la empresa está sujeta a esta carga a partir del año 2011 o del año 2012, porque dependerá de su naturaleza para saber si está afecta o no. Sin embargo, desde la perspectiva del trabajador jubilado todo esto le es irrelevante, porque la norma está vigente y él va a ir a tocar la puerta para que le den su plata.

Por tanto, pienso que tenemos mucho pendiente con respecto a este aporte, y espero que esto sea una llamada de atención también para que quienes pueden hacer algo al respecto alerten de todos estos peligros y estos problemas, y tengan la capacidad de solucionarlos para que empiecen a trabajar en ese tema. No parece haber mucho apuro, porque ya el plazo para reglamentarlo venció en setiembre y no hay ninguna nota de prensa, fe de erratas, “ya vendrá...”, nada. Entonces pareciera que no hay una preocupación muy grande sobre este tema.

Y hoy día también hemos tenido un trabajo fabuloso con respecto a estas normas contables, que uno los toma con naturalidad y dice “sí, pues, hay afectación efectivamente”, pero realmente no les da el tiempo que necesitan hasta que tienen esta clase de espacios.

Y comenzó David de la Torre con una posición sumamente interesante, porque tocando el tema del tratamiento contable de los activos fijos versus el tratamiento tributario, evidentemente en el día a día nos encontramos con que nuestra base de cálculo de la depreciación es distinta para efectos contables que tributarios y también lo es nuestro cálculo de la vida útil, porque si seguimos normas contables vamos a hacer una apreciación distinta de la permitida tributariamente; y entonces lanzó un concepto muy importante y que no lo había escuchado antes, que me parece muy valioso y con mucho sustento y es este requisito de la depreciación, del registro contable de la depreciación para ser admitidos. ¿Se está refiriendo al monto total que tengo de gasto? ¿O exclusivamente a la determinación de la vida útil? Porque claro, en la vida real nos

encontramos con conceptos –como él decía– para efectos tributarios, pues tengo que activar la diferencia en cambio; contablemente esto no existe, nunca voy a tener un registro contable de la depreciación de la diferencia en cambio, por lo tanto jamás la va a encontrar el auditor. ¿Eso significa que no lo puedo depreciar? ¿No lo puedo deducir como gasto y no lo puedo depreciar? Obviamente esa no es la lectura correcta de la ley. Sin embargo me pregunto si de una lectura literal de la ley también y de sus normas reglamentarias podré sustentarle al auditor: “Mira, ¿sabes qué? El valor residual contablemente no se deprecia. Pero como tributariamente sí tengo que depreciar el 100% del valor porque a mí la norma no me habla del valor residual, me habla simplemente de vida útil hasta el 100% del valor del activo, esta depreciación no va a ser contable solamente tributaria y nunca voy a tener un registro contable”.

Me pregunto si de una lectura literal donde diga “bueno, a mí no me importa cuánto es tu gasto mientras no exceda del 10% del costo; llegaste con ese cálculo pues no sé al 80% porque tu valor residual era 20 y tú, pues, elegiste cero este año y te toca cero, y el año que viene elegiste cero y también te toca cero”, podemos llegar a esta lectura si es que de alguna manera no integramos la norma contable con la tributaria, pues en la vida tributaria no existe el valor residual para depreciar. Si de algún modo introdujéramos ese elemento o si lo conciliáramos evitaríamos algunas contingencias, pero sí me parece muy interesante, porque además hace sentido con la lectura que hace la propia administración de la depreciación, por ejemplo, de los bienes dados en arrendamiento financiero, o de las mejoras no activadas. Me dicen “no, no puedes deducirlas como gasto, pero las puedes depreciar”, y me reconoce mi porcentaje de depreciación que no va a tener nunca un registro contable.

Entonces de alguna manera en la vía de los hechos estoy reconociendo que esta historia del registro contable no es para el costo, sino tal vez para la vida útil. Creo que es un pronunciamiento muy importante sobre el cual debemos trabajar un poco más.

Y luego, este tema de la descomponetización, es decir no tengo el activo fijo sino sus partes y hoy día las normas contables de alguna manera me hacen reconocer individualmente cada componente para determinar su vida útil.

Tengo la impresión de que eso también ocurría en el pasado, tal vez no con una norma contable que lo diga de una forma tan imperativa pero ya ocurría, y de alguna manera esto no fue nunca objetado por la administración. Lo que nunca hice el cálculo fue de cómo me iba en mi producto final de tasa efectiva última, pero a mí me hace mucho sentido la depreciación por partes cuando hablo de equipos que tienen componentes, pues, que tienen una vida útil distinta, y creo que ya existía y de alguna manera ya se aceptaba.

Luego continuó nuestro siempre polémico Rudolph Roeder, quien cuestionó que la jurisprudencia tributaria, al igual que la Sunat, sustenten sus fallos en normas contables que no han sido recogidas expresamente en la legislación tributaria aplicable, quebrando el principio de reserva de ley recogido en la Constitución. Citó varios casos de tratamientos contables con incidencia tributaria que habían variado en el tiempo y se preguntaba cuan debería aplicarse entonces, la norma contable vigente a la fecha del registro del hecho contable o la vigente al momento de resolver. Recordando un ejemplo de un antiguo profesor suyo, repitió que él prefería una norma absurda pero claramente vigente a una norma razonable cuya vigencia no era determinable con claridad.

Rolando y Walther tuvieron la gentileza de comentar sobre estos temas, y además, sorprendentemente, Rolando manifestó estar totalmente de acuerdo en esta causa de vida útil no sobre valor contable sino vida útil como única restricción para registro contable para deducir la depreciación.

Y en el último panel, que ha sido muy ilustrativo, nos han o por lo menos personalmente me han desasnado con el tema del CIADI, los TLC, los BIT y todos estos mecanismos porque claro, siempre estamos acostumbrados a defender nuestra inversión desde los mecanismos clásicos, siempre han sido los procedimientos administrativos, judicial, y el arbitraje sólo se ha utilizado con respecto a los convenios de estabilidad bajo las normas de ProInversión, porque las normas de minería no contemplan esa posibilidad y en hidrocarburos no he visto que hayan sido sometidos a arbitraje local. Esta ha sido nuestra única experiencia y parece ser que seguirá siendo la única por un buen tiempo.

Sin embargo, nuestra legislación de comercio exterior sí ha ido creando una cadena de mecanismos que nos permiten llegar a un nivel bien interesante de protección, que además estamos viendo que empieza a dar algunos resultados, tímidamente; lo que ocurre es que claro, son opciones bien caras y entonces las vamos a ver en casos muy puntuales.

Pues ha sido muy interesante que nos recuerden que tenemos estos convenios de estabilidad, notar que justo - qué curioso - que en minería no se haya concebido la opción del arbitraje. Eso ha sido un forado tremendo en la Ley de Minería, porque si ustedes ven todos los demás sectores sí lo tienen, y sin embargo en minería nos quedan los foros internacionales porque acá no tenemos arbitraje, tenemos solamente Poder Judicial que puede ser muy lento para las necesidades que uno tiene, sobre todo para tomar algunos beneficios estabilizados.

En conclusión, creo pues que efectivamente todo lo que nos planteamos como objetivos hace ya cuatro meses en el comité se han cumplido. Hemos tenido una participación simpática, hemos tenido un análisis exhaustivo de temas, y en el caso de los convenios de estabilidad temas que ya habíamos dejado de pensar en ellos un buen tiempo. Los convenios de estabilidad estuvieron de moda, uno cuando salió el tema de las fusiones y las revaluaciones, y dos cuando en su oportunidad vino el tema de las regalías, hace cinco años en que volvió a ser un tema de si éste está protegido o no por los convenios, es un tributo, es una carga administrativa, cómo es el asunto; si los de ProInversión protegían y los de la Ley de Minería no, y después no hemos vuelto mucho a hablar de los convenios de estabilidad. Sin embargo, hoy día han vuelto a salir a flote para recordarnos que siguen siendo un mecanismo de protección a la inversión distinto a los mecanismos de los tratados de libre comercio y los BIT, porque no estamos hablando de temas de expropiación sino de incumplimiento contractual, pero importantes por ello también.

Y por si acaso, si me permiten seguir elucubrando, a mí sí me gusta que las normas contables sean recogidas en nuestra normativa tributaria, porque creo que están hechas en forma dinámica, reconociendo la naturaleza del negocio, mientras que actualizar la legislación tributaria es un proceso muy lento para ponerse a tono.

8

PALABRAS DE CLAUSURA

PALABRAS DE CLAUSURA

► TANIA QUISPE

Superintendente Nacional de la Administración Tributaria - SUNAT

Economista por la Pontificia Universidad Católica del Perú. Máster en Economía con especialización en Finanzas de la Universidad Católica de Río de Janeiro, Brasil. Docente con más de diez años de experiencia en cursos de finanzas e impuestos a nivel de posgrado de la Pontificia Universidad Católica del Perú, la Universidad Ricardo Palma, la Universidad Lima y la Universidad Peruana de Ciencias Aplicadas. Ex socia del departamento de Impuestos, especializada en el área de precios de transferencia de Deloitte & Touch.

► TANIA QUISPE

Muchas gracias Luz María, muchas gracias a todos los participantes y también a la Sociedad Nacional de Minería, Petróleo y Energía por la invitación.

Estoy muy a gusto de participar con ustedes hoy, más aún porque se han tocado temas de suma importancia vinculados a lo que ha venido sucediendo en los últimos meses, así como también, temas especializados propios de este sector y que entiendo han generado amplios debates que seguro van a constituirse en insumos importantes para nosotros.

No cabe duda de que el sector minero energético es uno de los más importantes en lo que se refiere al crecimiento y dinamismo de la economía nacional. Si lo ponemos en números vemos que entre enero y setiembre de este año, por ejemplo, el 31% de los ingresos por concepto de impuestos han tenido que ver con impuestos provenientes de este sector. Si reducimos y nos ponemos en el grupo de los contribuyentes de tercera categoría - empresas - la recaudación aún fue mayor, pues llegó a 47%. En términos comerciales este sector es el que cuenta con el 70% de las operaciones que se dan en todo lo que son exportaciones e importaciones.

En tal virtud, estamos hablando de un sector muy sensible en lo que se refiere al desarrollo del país e importante para la administración tributaria en términos de todo lo que tenemos que hacer conjuntamente.

Cabe destacar que en esta última parte del año el buen entendimiento entre el Gobierno y el sector para ponerse de acuerdo en puntos comunes y sensibles, los mismos que persiguen un objetivo específico: eliminar las brechas sociales que tenemos; razón por la cual consideramos que este sector va a ser prioritario en cuanto al nivel de contribución que va a tener en la recaudación del Gobierno en general.

Al respecto, cabe señalar que el impuesto minero para las empresas que no tienen convenios de estabilidad y el gravamen minero que se va a aplicar para las empresas que sí tienen convenios de estabilidad tienen una metodología particular, toda vez que se van a calcular a partir de la utilidad operativa, en base a la cual se genera una mayor equidad respecto a lo que son estas diferentes formas de retribución efectuadas por las empresas hacia el Gobierno y que sin

duda van a generar un incremento en todo lo referente a la recaudación de los ingresos de este país para los años que vienen. Aún más, si tomamos en consideración todo el potencial de crecimiento que tiene este sector, que de acuerdo a las proyecciones que se han hecho hay 12 mil millones de dólares en proyectos nuevos esperando salir para el año que viene, los que son bienvenidos, estos le van a dar un motor muy grande a este país en términos de lo que es crecimiento y desarrollo.

Quiero decirles que la administración tributaria está empezando una nueva faceta –digámoslo así– que viene con este nuevo Gobierno que está muy comprometido en sacarla adelante, haciendo una reestructuración completa de ella en términos de potenciarla en todos aquellos aspectos que sean necesarios.

Por ello, actualmente estamos tratando de aterrizar todo un plan de trabajo de largo plazo de lo que van a ser las metas que nos proponemos tener con esta institución para los tres a cuatro años siguientes.

En ese sentido, se ha dado a conocer al Congreso de la República las metas planteadas para el año 2012, siendo una de estas incrementar la presión tributaria en 18%, sin contar todos estos aportes de las mineras, lo cual ya es bastante.

Asimismo, se ha venido trabajando en varios escenarios, y lo que se ha planteado en términos generales son las cuatros aristas de acción, que tienen que ver con el control, la fiscalización, la facilitación y con la concientización tributaria.

¿Qué se quiere? Tratar de entender la problemática de cada sector y lograr una comunicación más fluida. Queremos mucho más comunicación con los gremios especializados para tratar de ver qué hacemos con diversos aspectos puntuales que atañen a un sector y quizás son diferentes, que no son transversales de la misma manera para todos. Asimismo, se quiere entender la problemática del contribuyente y decirles que estamos dispuestos a dialogar, a conversar, a dar todas las facilidades del caso para salir adelante.

Pero también junto con esto, con esta mayor comunicación y facilitación de todos los aspectos que sean necesarios, vamos a tener seguro un mayor control.

En el tema que les atañe directamente les diría que un punto fundamental va a ser todo lo relacionado a los precios de transferencia; si es que estamos pensando que el sector minero va a aportar a partir de las utilidades operativas, hoy esas utilidades operativas van a tener que ser miradas desde la perspectiva de precios de transferencia, obviamente por lo menos para todo lo que tenga que ver con operaciones con vinculadas y precios de transferencia, más allá de determinar el valor de mercado de compra-venta de bienes y servicios nos ayuda a comprender mucho la naturaleza económica de la operación, que es verificar todos los conceptos de costos, de gastos, de ingresos que se están teniendo, verificar si estos conceptos van de acuerdo a la realidad, a lo que el mercado realiza.

Entonces vamos a incidir mucho en eso, y los invito a revisar estos temas con cuidado, a conversar todo lo que tengamos que conversar para atender la problemática del sector. Nosotros vamos a tener, y nos estamos preparando, gente especializada para que empiecen todos los

temas de fiscalización de precios de transferencia, y con ello, obviamente, todas las fiscalizaciones rutinarias que siempre ha habido.

Estoy segura de que todos estos cambios que habrá en la administración tributaria van a redituarse en beneficio de todos nosotros. La idea es que ustedes, como contribuyentes, se sientan más atendidos y más acogidos, siendo el país el único que gana con ello.

Nuestro objetivo es contar con una administración eficiente que cumpla sus funciones a cabalidad, junto con contribuyentes que estén dispuestos a cumplir con todos los compromisos, los mismos que son vitales para el desarrollo del país y que a su vez permitirá lograr la inclusión social que tanto buscamos, generándose así un país más justo, más equitativo y con mejores oportunidades para todos.

Entonces, si todos tenemos que poner el hombro para ello, estoy segura de que lo vamos a hacer así.

Con estas palabras doy por clausurado el evento y agradezco nuevamente la participación de todos los aquí presentes.

Comité de Asuntos Tributarios



Sociedad Nacional de
**MINERIA PETROLEO
Y ENERGIA**