

## La cobertura de los CDI's y los gravámenes sobre la actividad minera\*

Carla Mares\*\*

### I. Planteamiento de la cuestión

Hace pocos meses en nuestro país se ha establecido un nuevo marco impositivo para la actividad minera. A fines del año 2011, el Gobierno publicó las reformas referidas a la Nueva Regalía Minera y la creación del Impuesto Especial a la Minería (IEM) y el Gravamen Especial a la Minería (GEM). Ya durante la campaña electoral el actual presidente había planteado la necesidad de una mayor contribución por parte de la minería a través del establecimiento de un impuesto a las ganancias extraordinarias, cuya recaudación estaría destinada a financiar las políticas sociales.

Representantes del nuevo Gobierno y de la Sociedad Nacional de Minería, Petróleo y Energía (SNMPE), en agosto del año pasado, iniciaron formalmente las conversaciones para llegar a un acuerdo sobre los cambios en el régimen impositivo de este sector. Los principales retos que debía asumir este acuerdo era, de una parte, mantener los flujos de inversión y, de otra, respetar los convenios de estabilidad vigentes.

Estos nuevos gravámenes que recaen sobre la minería tienen como elemento común que se calculan en función de la utilidad operativa y el importe que se paga por ellos es deducible como gasto en el Impuesto sobre la Renta. Tanto la regalía como el IEM y el GEM constituyen un ingreso adicional al aporte que este sector realiza por concepto de tributos internos<sup>1</sup>, pues tienen como objetivo prioritario maximizar los ingresos del Estado, preservando —según lo dice la Exposición de Motivos— la competitividad del sector minero y la estabilidad jurídica. Las proyecciones que se han publicado respecto a la recaudación que se obtendría en el 2012 con este nuevo régimen tributario aplicable a la minería oscilan alrededor de los 3,000 millones de soles<sup>2</sup>.

---

• Comunicación presentada en las XXVI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario (ILADT / ICDT), celebradas en Santiago de Compostela (España) del 2 al 7 de setiembre de 2012 y publicada en AA.VV., *Fiscalidad y Globalización*, SERRANO ANTÓN, F., SIMÓN ACOSTA, E. TAVEIRA TORRES, H. (dirs.), Thomson Reuters - Aranzadi, Pamplona, 2012, pp. 1001-1022.

•• Abogada titulada en la Universidad de Piura. Doctora en Derecho por la Universidad de Navarra (España) y la Universidad de Bolonia (Italia). Gerente de Tax en EY Perú. Profesora del Módulo de Tributación Empresarial del Máster de Empresas de la Universidad de Piura. Profesora Ordinaria de la Universidad de Piura. Se ha desempeñado como funcionaria de Sunat en la Intendencia Nacional de Principales Contribuyentes en el Área de Recaudación y Cobranza (2001-2004).

<sup>1</sup> En el 2011 el sector minero ha aportado, en promedio, el 18% de la recaudación mensual por concepto de tributos internos y, si consideramos sólo el Impuesto a la Renta, el porcentaje se eleva a 34%.

<sup>2</sup> Esto significa un promedio mensual de ingresos de S/. 250 millones de soles. No obstante, según la Administración Tributaria (SUNAT), en octubre de 2011 —mes en que se empezaron a aplicar por vez primera estas reformas—, los nuevos gravámenes que recaen sobre la minería han generado tan

Otra característica de estos gravámenes es que contemplan la aplicación de tasas progresivas, cuyos rangos varían según cada caso, con la finalidad de afectar sobre todo a las ganancias extraordinarias de las empresas mineras.

Finalmente, dentro de este nuevo esquema se incluye a cualquier empresa del sector, tenga o no suscrito un convenio de estabilidad con el Estado. La diferencia estriba en lo siguiente. A una empresa no estabilizada se le exigirá el nuevo Impuesto Especial a la Minería y la nueva Regalía Minera; mientras que a una empresa estabilizada se le exigirá el Gravamen Especial a la Minería, siempre que firme previamente con el Estado un Convenio en el que pacten su aplicación.

Los CDI's que ha firmado nuestro país están referidos al Impuesto sobre la Renta y al Patrimonio, siguiendo el Modelo de Convenio propuesto por la OCDE (en adelante, MC OCDE)<sup>3</sup>. Este Modelo recoge en su cláusula 2(4) una disposición que permite incluir dentro del Convenio todo impuesto de naturaleza idéntica o substancialmente similar que se establezca, en alguno de los países firmantes, con posterioridad a la fecha del Convenio. En vista de esta nueva configuración de cargas que pesan sobre el sector minero, nos preguntamos en qué medida éstas podrían llegar a estar cubiertas por un Convenio suscrito por el Perú con otros Estados para evitar la doble imposición y, por tanto, si los importes pagados en virtud de las mismas podrían ser acreditables en el exterior<sup>4</sup>. La respuesta a esta interrogante dependerá de si tales gravámenes —pensemos, por ejemplo, en el Impuesto Especial sobre la Minería— son similares al Impuesto sobre la Renta. En principio, si se constata tal similitud, estos nuevos impuestos podrían resultar cubiertos por el CDI en aplicación de la cláusula de ajuste automático de los Convenios antes mencionada.

Para el desarrollo de este trabajo analizaremos, en primer término, qué se entiende por *similar*. En este punto, sumándonos a la posición que entiende que los CDI's son tratados internacionales que se incorporan al derecho interno de forma automática, revisaremos las reglas de interpretación del MC OCDE y sus Comentarios. Asimismo, haremos referencia a algunos pronunciamientos administrativos y judiciales sobre lo que se ha resuelto en torno al carácter “similar” de las figuras impositivas para determinar la

---

sólo un ingreso S/. 204 millones de soles al fisco peruano. El detalle de ese monto se desagrega de la siguiente manera: S/. 61 millones por la Nueva Regalía Minera; S/. 52 millones por el Impuesto Especial a la Minería (IEM) y S/. 92 millones por el Gravamen Especial Minero (GEM).

<sup>3</sup> Actualmente el Perú tiene suscritos cuatro CDI's bilaterales. Los Convenios con Chile y Canadá son aplicables desde el 1 de enero de 2004; el Convenio con Brasil es aplicable desde el 1 de enero de 2010 (éste, a diferencia de los anteriores, sólo se refiere al Impuesto sobre la Renta); y, el Convenio con México aún no está vigente. Además, mediante la Decisión 578, mantiene vigente un Convenio multilateral para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal con los países que conforman la Comunidad Andina de Naciones (CAN), aplicable desde el 1 de enero de 2005.

<sup>4</sup> Sobre el *foreign tax credit* resultan de interés las ideas que se encuentran en MC DANIEL, P., et. al., *Introduction to United States International Taxation*, 5<sup>th</sup>. Ed., Aspen Publishers, 2005, pp. 87 y ss.

cobertura de un tratado, en virtud de la cláusula 2(4) del MC OCDE. Seguidamente, veremos con detalle cuál es el nuevo régimen que se ha establecido para las empresas mineras a fin de conocer más de cerca cada uno de los nuevos gravámenes que se han empezado a aplicar desde fines del año pasado en el Perú. Nos centraremos, sin embargo, en el IEM a efectos de concluir si existe o no similitud entre este impuesto y el Impuesto sobre la Renta y si, por tanto, podría quedar bajo el ámbito de aplicación de un CDI suscrito por nuestro país.

## II. La cobertura de un CDI

### 1. Los CDI's y el MC OCDE<sup>5</sup>

Los CDI's suscritos por el Perú con Chile, Canadá, Brasil y México se basan en el MC OCDE y están orientados a la cobertura del Impuesto sobre la Renta o impuestos similares<sup>6</sup>. Pero, ¿qué se entiende por "similar"? Ésta no es una respuesta fácil de hallar, sin embargo, intentaremos dilucidar esta cuestión con el propósito de verificar si el Impuesto Especial a la Minería podría estar cubierto por los CDI's que el Perú mantiene vigentes y si su pago resulta acreditable en otro país.

La protección de un tratado en materia fiscal va tan lejos como lo permita el propio objetivo sustancial del tratado. La mayoría de países han adoptado, a estos efectos, el texto del artículo 2 del MC OCDE sobre la cobertura del CDI al momento de firmar un tratado bilateral que tenga por finalidad evitar la doble imposición. No obstante, la redacción y estructura del artículo 2 puede resultar ambigua y puede crear cierta incertidumbre entre los contribuyentes respecto a qué impuestos están incluidos en el tratado. Sabemos que un CDI no establece impuestos pero está referido a ellos; además no podemos perder de vista que un tratado de esta naturaleza está orientado a reconciliar los sistemas tributarios de los países firmantes, creando una suerte de micro sistema fiscal en el que se pueda eliminar el riesgo de una doble imposición<sup>7</sup>.

Resulta difícil determinar si un CDI reduce o aumenta el fraude fiscal. Siguiendo las consideraciones que formulara en su momento PALAO TABOADA,

---

<sup>5</sup> Nos referimos, en adelante, al OECD 2005: Model Convention for the Avoidance of Double Taxation with respect to Taxes on Income and on Capital.

<sup>6</sup> En el caso del CDI con Chile y con Canadá, el artículo 2.4, señala que "[e]l Convenio se aplicará igualmente a los impuestos de naturaleza idéntica o sustancialmente análoga [al Impuesto sobre la Renta] e impuestos al patrimonio que se establezcan con posterioridad a la fecha de la firma del mismo, y que se añadan a los actuales o les sustituyan. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes se comunicarán mutuamente las modificaciones sustanciales que se hayan introducido en sus respectivas legislaciones impositivas". En el caso de Brasil, el artículo 2.3, señala básicamente lo mismo, pero se excluye la referencia a los impuestos sobre el patrimonio, pues este CDI tiene como objetivo sólo el Impuesto sobre la Renta.

<sup>7</sup> Un magnífico trabajo sobre los CDI's que aclara muchas cuestiones, aun cuando se esté fuera del ámbito europeo, se encuentra en HERRERA, P., *Convenios de Doble Imposición y Derecho Comunitario*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2009.

podríamos decir que lo reduce en cuanto que al eliminar la doble imposición minimiza el estímulo para defraudar; además, al unificar los puntos de conexión para aplicar las leyes tributarias las vías de fraude quedan limitadas, pues éstas se construyen, muchas veces, a partir de la disparidad de los puntos de conexión. No obstante, un CDI también podría facilitar el fraude, pues al introducir nuevas formas, éstas pueden resultar tan complejas que su difícil interpretación constituye un perfecto asidero para el fraude al propiciar situaciones de abuso del tratado<sup>8</sup>.

El Perú aunque no es un país miembro de la OCDE ha seguido básicamente el Modelo que esta organización propone al momento de elaborar los tratados que ha suscrito y se reconoce la primacía que tienen las reglas de interpretación que contiene el MC OCDE y sus Comentarios sobre las que presenta la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados (en adelante, CVDT)<sup>9</sup>. Si bien la comprensión del capítulo relativo a los *taxes covered* no es un tema sencillo, revisaremos las reglas de interpretación del MC OCDE y veremos si hay algún pronunciamiento que nos ayude a determinar qué se entiende por “similar”, pues de ello dependerá la posible cobertura del CDI al nuevo régimen tributario para la minería.

## 2. El artículo 2(4) del MC OCDE

El MC OCDE prevé en su artículo 2(4) la extensión automática del tratado a cualquier impuesto idéntico o sustancialmente similar, que sea creado con posterioridad a la firma del CDI<sup>10</sup>. Ésta es una disposición típica que ha sido adoptada desde que se iniciaron las primeras negociaciones para la firma de este tipo de convenios entre los distintos Estados. La razón es clara: se debía tener la precaución necesaria para que un CDI no quedase inoperativo por los cambios que podrían devenir en las legislaciones internas de cada uno de los países firmantes.

Lógicamente, el texto de un tratado sólo puede mencionar expresamente los impuestos existentes al momento de su conclusión<sup>11</sup>. Sin embargo, sabemos que el ámbito fiscal es bastante dinámico y las modificaciones en las leyes tributarias son continuas, más aún en lo que se refiere al impuesto sobre la renta; por tanto, si no queremos que el tratado se vuelva inaplicable, una cláusula como la que contiene el artículo 2(4) resulta sumamente útil para mantener vigentes los beneficios del CDI.

---

<sup>8</sup> Cfr. PALAO TABOADA, C., “Convenios de doble imposición: una encuesta”, en DE JUAN PEÑALOSA, J. L., *Doble Imposición Internacional*, IEF, Madrid, 1972, p. 631.

<sup>9</sup> Resultan bastante útiles las apreciaciones de Klaus VOGEL al respecto, recogidas en “The Influence of the OECD Commentaries on Treaty Interpretation”, *Bulletin for International Fiscal Documentation*, Diciembre 2000, p. 612.

<sup>10</sup> El artículo 2(4) dice a la letra: “any identical or substantially similar taxes that are imposed after the date of signature of the Convention in addition to, or in place of, the existing taxes” serán automáticamente incluidos en el Tratado.

<sup>11</sup> Al respecto véase VOGEL, K., *Double Taxation Conventions*, 3ra. edición, 1998.

Esta previsión pretende incluir dentro de la cobertura del CDI todo impuesto creado después de la firma del tratado que sea de naturaleza idéntica o similar a los que ya son objeto del CDI, sea que se establezcan “además de” o “en lugar” de éstos. Desde el punto de vista del Derecho Internacional, ésta es una disposición extraordinaria en tanto expresa un compromiso general de las partes respecto a sucesos futuros. Pero no contar con una disposición semejante significaría que ante la inclusión de nuevas normativas o de cambios en la estructura tributaria que presentan ambos Estados, éstos se verían en la necesidad de negociar nuevos tratados, o renegociar la modificación de los ya vigentes, para proteger a sus contribuyentes.

Expuestos los motivos que justifican la disposición 2(4) —con las que convenimos plenamente—, debemos advertir que ni el MC OCDE ni sus Comentarios especifican qué parámetros se deben tener en cuenta al momento de determinar qué puede calificarse como “idéntico o substancialmente similar”. De ahí que con razón se haya juzgado que la simple referencia a impuestos futuros similares conduce, en la práctica, a una situación de incertidumbre y, por ello, se ha propuesto que tal carácter —el de “substancialmente similar”— debe quedar definido expresamente en el tratado<sup>12</sup>.

### **3. La esencia o sustancia de un impuesto**

En un sentido corriente, algo similar es algo que tiene características en común o que es parecido en lo esencial. En el WP nro. 3<sup>13</sup> se encuentra una referencia que puede clarificar su sentido dentro del contexto de los CDI's, al decir que éstos no sólo comprenden los impuestos vigentes al momento de su celebración sino también todos aquéllos que se establezcan posteriormente y que tengan la misma naturaleza y los mismos objetivos de los ya existentes<sup>14</sup>.

Si bien se tiene como punto de partida la denominación y la estructura formal que adopta el nuevo impuesto, nuestro análisis no puede reducirse a ello, pues el calificativo de “substancialmente similar” hace referencia a la esencia misma del impuesto. Si no fuese así, y tan sólo nos quedásemos en el punto de partida, cualquier Estado podría eludir el test de la similitud substancial creando nuevas figuras impositivas e incorporándolas dentro del texto de los impuestos previstos expresamente por el CDI.

---

<sup>12</sup> Al respecto puede verse el trabajo de BRANDSTETTER, P., *The Substantive Scope of Double Tax Treaties - a Study of Article 2 of the OECD Model Conventions*, Doctoral thesis, WU Vienna University of Economics and Business, agosto 2010, pp. 37 y ss., disponible en <http://epub.wu.ac.at/2019/>.

<sup>13</sup> Con la sigla WP nos referimos, en adelante, a los Working Papers of the OEEC Fiscal Committee (ahora, la OCDE).

<sup>14</sup> Cfr. Parágrafo 1 del Proyecto de 1957: “taxes as defined above comprise not only those in force on the conclusion of the Convention, but also all other taxes of the same character and with the same objects which are imposed subsequently”.

Por tanto, no basta con evaluar una sola característica sino que es necesario evaluar varios aspectos esenciales del nuevo impuesto para determinar si comparte los elementos constitutivos de los impuestos que son objeto del tratado. Y, adicionalmente, se debe tener presente que la similitud substancial que se busca determinar no puede sino decidirse dentro del contexto de la totalidad del sistema tributario que presenta el Estado<sup>15</sup>.

A nuestro juicio, el criterio definitivo para medir la similitud substancial de un impuesto respecto a otro debe ser el objeto imponible; esto es, aquello que se busca gravar con el impuesto. Para ello resulta conveniente que nos centremos en los aspectos normativos del impuesto para descubrir su verdadero objeto, pues es ahí donde radica la clave para definir sobre qué recae realmente el gravamen, y definir los elementos que se incluyen, o no, en la determinación del mismo. Con no poca frecuencia, las circunstancias políticas o económicas que sirven de coyuntura a la creación de un nuevo impuesto son bastante cambiantes en un país, de ahí que ciertos elementos —como las tasas impositivas, por ejemplo— estén sujetos a una variación constante.

Sabemos que el punto de referencia para medir la similitud es la lista de impuestos que configuran el objeto propio del CDI. Ahora bien, al momento de resolver la cobertura de un impuesto por una de las partes contratantes después de la firma del tratado, surge la pregunta siguiente: ¿puede un Estado estar sujeto a las características de los impuestos mencionados por el otro Estado?<sup>16</sup> Ni el MC OCDE ni sus Comentarios dan una respuesta concluyente al respecto. No obstante, el WP nro. 30 sostiene que se debe favorecer la evaluación de las listas de impuestos que presenta cada Estado como si fuese una unidad. De esta manera se intenta privilegiar un amplio alcance del tratado. Ante una situación semejante también cabría dejar la posibilidad abierta para que las partes contratantes, en su caso, inicien las negociaciones bilaterales correspondientes a fin de resolver esta pregunta del modo más satisfactorio para ambas.

No podemos perder de vista, sin embargo, que los “impuestos existentes” de los que habla el artículo 2(4) se entienden como aquéllos que están en la lista de ambos Estados. El tratado se ha firmado en el contexto de ambos sistemas tributarios y para determinar la cobertura del mismo se puede entender que lo similar también está referido a un impuesto recaudado por el otro Estado; pues de haber existido tal impuesto al momento de la firma

---

<sup>15</sup> En este sentido véanse las consideraciones de K. VOGEL, *Double Taxation Conventions*, *op. cit.*

<sup>16</sup> Supongamos que en la firma del CDI entre el Estado 1 y el Estado 2 no se hace una descripción general de los impuestos cubiertos sino que se indican, en un caso, los impuestos sobre la renta y sobre el capital; y, en el otro caso, sólo se indican los impuestos sobre la renta. Si el Estado 2 después de la firma del CDI introduce un impuesto sobre el capital, ¿qué pasará? El Estado 2 no tendrá ningún interés en incluir este nuevo impuesto en el CDI; mientras que el Estado 1 argumentará que las listas de ambos Estados deben ser vistas como una unidad, a fin de incluirlo dentro del ámbito del tratado. Esta disputa, lógicamente, se ahorraría si se hubiesen descrito de forma general los impuestos que cada parte quería introducir en su lista.

del CDI, los negociadores del tratado lo hubieran incluido. Entonces, salvo que las partes hubiesen dispuesto lo contrario en el propio tratado o en su protocolo, el carácter bilateral debe tenerse en cuenta para determinar la identidad o substancial similitud.

La Corte de Irlanda resolvió un caso en el marco del Tratado suscrito entre este país e Italia que puede ser ilustrativo a estos efectos. Después de la conclusión del tratado, Irlanda estableció un impuesto sobre las ganancias de capital y la Corte sostuvo que éste debía ser idéntico o substancialmente similar a algún impuesto existente en cualquiera de los países firmantes a fin de ser cubierto por el tratado. A su entender, esta interpretación es coherente con la naturaleza recíproca del Convenio; la cual viene avalada, a su vez, por la obligación de los Estados de notificar los cambios tributarios que presenten cada año al otro Estado contratante<sup>17</sup>.

Un aspecto importante que cabe resaltar del pronunciamiento anteriormente citado es el siguiente. La Corte Irlandesa destacó la importancia del artículo 2(2) del Tratado, puesto que en él se determinaba qué impuesto podía ser considerado como un impuesto sobre la renta al decir que sería todo aquél que grave la renta total o algunos elementos que la constituyen, como los impuestos que gravan específicamente la ganancia derivada de la enajenación de bienes muebles o inmuebles<sup>18</sup>. Esto evidenciaba —a decir de la Corte— que si la intención de las partes hubiese sido incluir sólo aquellos impuestos vigentes al momento de la firma del Tratado, la disposición del artículo 2(2) no habría resultado necesaria.

Se entiende que cada país, al momento de la firma del tratado, debe informar a la otra parte sobre el carácter que tiene cada uno de los impuestos que expresamente están recogidos en el tratado. De esta forma, resulta más fácil para cada Estado reconocer la inclusión de futuros impuestos dentro de la lista de aquéllos que originalmente están cubiertos por el tratado por resultar similares. Un enfoque distinto de los Estados sobre el compromiso bilateral que han adquirido, a nuestro modo de ver, podría resultar contrario al principio de buena fe y podría, también, distanciar a los Estados firmantes de los objetivos propios del tratado en lo que respecta a su ámbito de aplicación<sup>19</sup>.

---

<sup>17</sup> Cfr. HIGH COURT OF IRELAND, *Lorraine Kinsella vs. The Revenue Commissioners*, Decision of July 31, 2007, IEHC 250.

<sup>18</sup> “[A]ll taxes imposed on total income or on elements of income, including taxes on gains from the alienation of movable or immovable property”.

<sup>19</sup> Siguiendo este lineamiento, en España, la Dirección General de Tributos —a propósito de un Tratado entre este país y Francia— mediante una resolución administrativa determina que, implícitamente, cada una de las partes reconoce la inclusión en el Tratado de impuestos equivalentes a los impuestos consignados en la lista de la otra parte. Cfr. Decisión de 27 de julio de 1999 sobre el Tratado España-Francia de 1995, acerca de la similitud del Impuesto francés sobre la Renta Corporativa y el Impuesto sobre Sociedades español. Un comentario al respecto puede encontrarse en DE LA CUEVA GONZÁLES-COTERA, A., “Spain: Tax Authorities Issue Rulings on ‘Comparable Income Taxes’ for Participation Exemption Purposes”, *European Taxation*, 2000, pp. 153 y ss.

#### 4. La expresión “además de, o en lugar de”

Cuando el enunciado de la cláusula 2(4) del MC OCDE señala la posibilidad de que el tratado también se aplique sobre aquellos nuevos impuestos similares que se creen o que sustituyan a los ya existentes, anota juntamente la expresión “*in addition to, or in place of*”. Se podría entender que esta redacción quiere hacer referencia sólo a los nuevos impuestos pero no a los cambios realizados en los impuestos ya establecidos bajo la cobertura del tratado. Sin embargo, tomando en consideración la finalidad que persigue una disposición como la prevista en el artículo 2(4) —esto es, que el tratado no resulte inoperante ante futuros cambios—, el texto no podría interpretarse como referido únicamente a los impuestos que vayan a crearse con posterioridad a la firma del tratado.

La cláusula relativa a la adaptación automática del CDI debe ser aplicable también a las posibles modificaciones posteriores que pueda sufrir cualquiera de los impuestos existentes, incluidos expresamente en el tratado. De no ser así, los Estados parte podrían eludir fácilmente la protección del tratado evitando su aplicación ante los cambios normativos que pudiesen operarse en dichos impuestos. Esto significaría, además, no cumplir con el objetivo propio de la cláusula 2(4) que pretende mantener vigente el CDI aun cuando la dinámica propia del ámbito fiscal suscite variaciones en los impuestos cubiertos por el tratado.

Se entiende que esto es así siempre que tales cambios no alteren de manera esencial al impuesto que se incorporó en el CDI al momento de su firma; esto es, que no deje de ser, pese a tales modificaciones, idéntico o substancialmente similar al ya existente. Esta aclaración evita que los Estados —si bien no a través de la fórmula de creación de nuevos impuestos— incorporen un nuevo gravamen mediante los cambios de fondo que pueden realizar sobre los ya existentes, haciendo un mal uso del tratado al intentar extender su cobertura indebidamente a figuras impositivas que no resultan similares a las que motivaron la firma del tratado.

El compromiso de las partes que se expresa en una disposición como la prevista en el artículo 2(4) del MC OCDE debe interpretarse que permanece inalterable siempre que la evolución futura de los sistemas impositivos de cada Estado no incidan sobre la esencia misma de los gravámenes que ambas partes han querido colocar bajo la protección del tratado. De ahí que éste sea extensible a nuevos impuestos similares y a modificaciones posteriores que puedan sufrir los impuestos ya existentes.

Esta flexibilidad, que puede resultar algo extraña a los pactos internacionales, sólo se explica y se justifica por las peculiaridades que presenta el cambiante y vertiginoso ámbito de la fiscalidad. La ausencia de una cláusula como la 2(4) traería consigo no sólo los naturales



inconvenientes que supone el proceso de renegociación para modificar el tratado y el posterior sometimiento a los procedimientos parlamentarios de cada uno de los Estados para su aprobación; sino que, además, se debería salvar el problema de la aplicación retroactiva del tratado al nuevo impuesto incorporado o, en su caso, modificado. Desde el punto de vista de la igualdad, la aplicación retroactiva sería la opción más conveniente y justa, pues de ese modo se daría un mismo trato a todos los ingresos sobre los cuales recaen los gravámenes de los Estados firmantes. Sin embargo, desde la perspectiva del marco constitucional, para la mayoría de los Estados, la seguridad jurídica reclamaría que la aplicación del tratado no fuese retroactiva.

## 5. Pronunciamientos administrativos y jurisdiccionales

El desarrollo de los apartados anteriores nos deja entrever la notable influencia que tiene una cláusula como la prevista en el artículo 2(4) del MC OCDE en lo que se refiere a la aplicación de los CDI's. Por ello, no resulta llamativo que las decisiones de los tribunales nacionales se hayan centrado en esta disposición al tener que resolver cuestiones relativas al ámbito de aplicación material de un tratado.

El carácter de “idéntico” o “substancialmente similar” de un impuesto respecto a otro ha sido determinado por los tribunales luego de haber examinado las características esenciales de los gravámenes, especialmente en lo que respecta a la naturaleza misma del hecho imponible que presentan<sup>20</sup>.

Un pronunciamiento del Tribunal Administrativo Austríaco ejemplifica claramente lo antes dicho<sup>21</sup>. A propósito del Tratado entre Austria y Reino Unido de 1999, este Tribunal debía dilucidar si dentro de la lista de impuestos que recogía el Tratado se podía considerar aquel impuesto que sustituyera al impuesto sobre las actividades económicas expresamente previsto en tal lista, pero que quedó derogado después de la firma del Tratado. El nuevo impuesto austríaco, denominado Impuesto Municipal, fue analizado por el Tribunal a fin de resolver esta cuestión. Se buscó determinar el carácter esencial de ambos gravámenes, estableciéndose la comparación entre el objeto gravable, el hecho imponible, el sujeto pasivo así como la función y el propósito de cada uno de estos impuestos. Tras analizar estos aspectos, el Tribunal calificó al Impuesto Municipal como “substancialmente similar” al

---

<sup>20</sup> Véase, por ejemplo, la Decisión de 22 de mayo de 1985, caso nro. 1985-5-173 de la Corte Administrativa Fiscal Danesa (Landsskatteretten), sobre el Tratado de 1957 firmado entre Dinamarca y Francia. En síntesis, podríamos resumir lo dicho por la Corte en este caso del modo siguiente: el impuesto posterior —no mencionado en la lista de impuestos— no puede entenderse cubierto por el Tratado, pues éste se calcula a tanto alzado sobre el ingreso bruto, mientras que el anterior se calculaba sobre la renta neta. Lo que evidencia, lógicamente, la falta de similitud entre ambos gravámenes.

<sup>21</sup> Nos referimos a la Decisión de 15 de diciembre de 1999, Caso Nro. 98/13/0021, de la Suprema Corte Administrativa Austríaca (Verwaltungsgerichtshof).

derogado Impuesto sobre Actividades Económicas y, por tanto, lo consideró bajo el ámbito de aplicación del Tratado<sup>22</sup>.

En España, la Dirección General de Tributos (DGT) se pronunció a propósito de una consulta sobre la exención de rentas obtenidas en el extranjero por parte de una sociedad española que es titular del 15% del capital social de una sociedad marroquí. Dentro del análisis, y para lo que resulta de interés en este trabajo, la DGT recordó que uno de los requisitos para considerar exentos del Impuesto sobre Sociedades (IS) los dividendos de la entidad consultante, la entidad participada debía estar gravada por un impuesto extranjero de naturaleza idéntica o análoga al IS, en el ejercicio en que se hubiesen obtenido los beneficios que se reparten o en los que se participa<sup>23</sup>.

La Ley que regula el IS dispone que, a estos efectos, se consideraran aquellos tributos extranjeros que tengan por finalidad la imposición de la renta obtenida por la entidad participada, siquiera sea parcialmente, con total independencia de que el objeto del tributo lo constituya la propia renta, los ingresos o cualquier otro elemento indiciario de aquélla<sup>24</sup>. Adicionalmente, se indica que este requisito se entenderá cumplido en el caso de que la entidad participada sea residente en un país con el que España tenga suscrito un CDI.

Si bien éste era precisamente el caso de la sociedad participada en cuestión, pues España y Marruecos tienen suscrito un CDI<sup>25</sup>, es interesante reparar en lo dispuesto por la legislación interna española respecto a la definición que se hace de un tributo idéntico o análogo al IS. En primer lugar, se hace referencia a la finalidad misma del tributo: éste debe tener como objetivo gravar la renta. Y, en segundo lugar, se detiene a decir que no hace falta que la renta sea gravada en su totalidad, sino que basta con que se grave algún elemento de la misma.

Esta disposición busca, en el fondo, establecer una regla que impida gravar dos veces una misma renta en dos países distintos, y esto no sólo atendiendo a la denominación o a la forma que pueden revestir los gravámenes en cuestión, sino sobre todo atendiendo a su naturaleza misma, en función de su finalidad y objeto propios. Esto, de algún modo, intenta ser una suerte de

---

<sup>22</sup> En un pronunciamiento posterior, la Suprema Corte Administrativa Austríaca ratifica su posición en un caso semejante, referido al Tratado firmado entre Austria y Alemania. En la Decisión de 3 de agosto de 2000, caso nro. 99/15/0265, el argumento de fondo es el mismo: si existe similitud esencial respecto a los elementos de un impuesto anterior, ello es suficiente para que el nuevo gravamen que se establece en su lugar quede cubierto por el Tratado.

<sup>23</sup> Véase al respecto la Consulta vinculante nro. V1147/2010, del 27 de mayo de 2010, de la Dirección General de Tributos de España.

<sup>24</sup> Cfr. Artículo 21 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

<sup>25</sup> Cfr. Convenio para evitar la doble imposición internacional suscrito entre el Reino de España y el Reino de Marruecos, de fecha 10 de julio de 1978.

cláusula 2(4) del MC OCDE para aquellos supuestos donde no exista la posibilidad de aplicar un CDI.

De la lectura del CDI entre España y Marruecos encontramos que el Tratado se aplica a los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, exigibles por cada uno de los Estados contratantes y sus Entidades locales, sea cual fuese su modo de exacción. Además, se considera que estos impuestos son aquéllos que gravan la totalidad, o algún elemento, de la renta o del patrimonio, incluidos aquéllos que gravan las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles o inmuebles o los que gravan los sueldos o salarios pagados por empresas (excluyéndose las cotizaciones a la Seguridad Social) o los impuestos sobre las plusvalías.

Tras definir lo que entiende por impuestos sobre la renta o sobre el patrimonio, el CDI pasa a detallar concretamente qué impuestos se incluyen en el Tratado por disposición expresa de cada parte contratante. Y, finalmente, recoge una disposición semejante a la que recoge el artículo 2(4) del MC OCDE, al señalar que el CDI también se aplicará a los impuestos futuros de naturaleza idéntica o análoga que se añadan a los impuestos actuales o que los sustituyan. En esta línea, se establece que las autoridades competentes de los Estados contratantes se comunicarán, desde su promulgación, las modificaciones que se han introducido en sus respectivas legislaciones fiscales.

### **III. Breve descripción de los nuevos gravámenes**

#### **1. La regalía minera**

Como sabemos la regalía minera es la contraprestación económica que los sujetos de la actividad minera pagan al Estado por la explotación de los recursos minerales. Las regalías existen en nuestro país desde hace unos años. Sin embargo, este paquete de reformas contempla —mediante la Ley 29788<sup>26</sup>— una nueva regalía minera que sólo será aplicable a las empresas que no tienen un convenio de estabilidad jurídica suscrito, y vigente, con el Estado. A diferencia de la anteriormente existente, esta regalía no se calcula sobre el valor de ventas sino sobre la utilidad operativa trimestral de las mineras.

Esta utilidad resulta de deducir de los ingresos generados por las ventas, a valor de mercado, el costo de ventas y gastos operativos, en que se incurrió para generar dichos ingresos<sup>27</sup>. A estos efectos, la venta se entenderá

---

<sup>26</sup> Ley 29788, de 23.11.2011, que modifica la Ley 28258 (Ley de Regalía Minera) y que viene reglamentada por el Decreto Supremo 180-2011-EF, de 30.11.2011.

<sup>27</sup> El legislador precisa que no serán deducibles los costos y gastos incurridos en los autoconsumos y retiros no justificados (mermas o desmedros no justificados) de los recursos minerales. Asimismo, se prohíbe incluir dentro del costo de ventas y gastos operativos, las mayores depreciaciones y

realizada en el trimestre en el que se efectúe la entrega o puesta a disposición de los recursos minerales; y, para el caso de exportación se considerará la fecha que se deriva del Incoterm contenido en el contrato.

Asimismo, se ha establecido una fórmula para aplicar la tasa efectiva. Ésta se determina en función del “margen operativo” trimestral, el cual resulta de dividir la utilidad operativa trimestral entre los ingresos generados por las ventas de ese mismo trimestre. De otra parte, se mantiene la tasa del 0% para los pequeños productores y mineros artesanos.

El importe que resulta de aplicar la tasa efectiva sobre la utilidad operativa trimestral debe compararse con lo que resulta de calcular el 1% de los ingresos generados por las ventas del trimestre, a fin de determinar cuál es el importe mayor y así proceder al pago de la regalía debida.

Finalmente, dos anotaciones. La primera es que el importe pagado por regalía será considerado como gasto, y no como costo, al momento de liquidar el Impuesto sobre la Renta. La segunda es que esta Ley señala que el término “sujetos de la actividad minera” incluye a los titulares de las concesiones mineras y a los cesionarios que realizan actividades de explotación de recursos minerales metálicos o no metálicos conforme a la Ley General de Minería, incluyendo a las empresas integradas que realicen dichas actividades.

## **2. El Impuesto Especial a la Minería (IEM)**

La Ley 29789 crea el Impuesto Especial a la Minería y el Decreto Supremo 181-2011-EF aprueba el Reglamento de esta Ley. El IEM grava la utilidad operativa obtenida por los sujetos de la actividad minera proveniente de las ventas de los recursos minerales metálicos en el estado en que se encuentren, así como la que proviene de los autoconsumos y retiros no justificados de los referidos bienes. Este nuevo impuesto sólo resulta aplicable a aquellas empresas mineras que no tengan convenio de estabilidad jurídica.

Los principales aspectos que definen el IEM son los siguientes:

- a. El aspecto material, como antes mencionamos, es la utilidad operativa de los recursos minerales metálicos en el estado en que se encuentren, así como su autoconsumo y retiros no justificados.
- b. El aspecto subjetivo hace referencia a los sujetos de la actividad minera, que incluye a los titulares de las concesiones mineras y a los cesionarios que realizan actividades de explotación de recursos minerales metálicos.
- c. Sobre el aspecto temporal podemos decir que la obligación de pago nace al cierre de cada trimestre del año calendario.

---

amortizaciones que se generen a consecuencia de las revaluaciones o las que se deriven de la capitalización de intereses.

- d. El aspecto espacial circunscribe la utilidad operativa a aquélla realizada en el país.
- e. En cuanto al aspecto cuantitativo, tenemos que la base imponible será la utilidad operativa trimestral de los sujetos de la actividad minera, considerando los trimestres calendarios siguientes: enero-marzo, abril-junio, julio-setiembre, octubre-diciembre. La tasa efectiva aplicable será aquella que corresponda según las precisiones que hace el anexo de la Ley 29789.

### **3. El Gravamen Especial a la Minería (GEM)**

De acuerdo a lo establecido en la Ley 29790<sup>28</sup>, el Gravamen Especial a la Minería es definido como un recurso público originario que proviene de la explotación de recursos naturales no renovables, aplicable a los sujetos de la actividad minera, en mérito y a partir de la suscripción de convenios con el Estado, respecto de proyectos por los que se mantienen vigentes Contratos de Garantías y Medidas de Promoción a la Inversión.

Si bien este gravamen no se define como un tributo y, por tanto, no le son aplicables los principios tributarios del artículo 74 de la Constitución, entendemos que este tipo de recursos del Estado no puede ser objeto de una regulación arbitraria o lesiva.

El importe que debe pagarse por este gravamen resulta de aplicar la tasa efectiva sobre la utilidad operativa trimestral de los sujetos de la actividad minera; por tanto, es de periodicidad trimestral. Para la determinación del GEM se deben descontar los montos que se paguen por regalía minera y regalía contractual minera (referidas a las concesiones objeto del contrato), que venzan con posterioridad a la suscripción del convenio. En caso que el monto efectivamente pagado por estos conceptos exceda el monto calculado del gravamen, se arrastrará a los trimestres calendarios siguientes hasta agotarse.

El monto pagado por GEM es deducible como gasto en el Impuesto sobre la Renta. El sector minero ha solicitado que este gravamen —en tanto es obligatorio al suscribir el convenio— sea deducible a efectos de determinar la renta neta de tercera categoría.

## **IV. Análisis del nuevo régimen tributario**

### **1. Ámbito de aplicación**

---

<sup>28</sup> Ley 29790, de 28.11.2011, cuyo Reglamento es aprobado por el Decreto Supremo 173-2011-EF, de 28.11.2011.

El nuevo régimen tributario antes descrito resulta aplicable a los sujetos de la actividad minera. El legislador ha precisado que tales sujetos son los titulares de las concesiones mineras y los cesionarios que explotan recursos minerales, así como las empresas integradas que realizan tales actividades; excluyéndose expresamente a los pequeños productores y mineros artesanales.

La normativa que regula este régimen hace algunas precisiones en lo que se refiere a los destinatarios de los distintos gravámenes. Mientras el IEM y el GEM sólo se aplican a quienes realizan actividad minera metálica; la regalía se aplica tanto a quien realiza actividad minera metálica y no metálica.

De otra parte, la existencia de Contratos de Garantías y Medidas de Promoción a la Inversión, suscritos de conformidad con la Ley General de Minería<sup>29</sup>, determina una condición diferenciada entre los sujetos de la actividad minera a efectos de la aplicación del nuevo régimen. Una empresa minera que no tenga ningún Contrato vigente con el Estado peruano deberá ajustarse a la modificación de la regalía minera<sup>30</sup> y deberá pagar el Impuesto Especial a la Minería; mientras que una empresa minera que mantenga vigente algún Contrato respecto a uno o más proyectos deberá pagar el Gravamen Especial a la Minería, previa suscripción de un convenio con el Estado, el cual tendrá como fecha de vencimiento la misma fecha en que termine el último de sus contratos de estabilidad.

## **2. Naturaleza de las nuevas cargas que recaen sobre la actividad minera**

Propiamente, la carga que actualmente deben soportar los sujetos de la actividad minera, según las últimas modificaciones del pasado septiembre de 2011, procede de figuras cuya naturaleza, a decir de los textos normativos, es diversa.

La regalía es definida como una contraprestación económica que se paga al Estado por la explotación de los recursos minerales metálicos y no metálicos; cuyo importe se distribuye entre los gobiernos locales, los gobiernos regionales y las universidades. El GEM, por su parte, se define como un recurso público originario que procede de la explotación de recursos naturales no renovables, por parte de un sujeto de la actividad minera (entiéndase, recursos minerales metálicos); y está destinado al Tesoro Público. En este contexto, sólo el IEM tendría naturaleza tributaria pues el legislador expresamente lo califica como un impuesto.

---

<sup>29</sup> El Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería fue aprobado por el Decreto Supremo 014-92-EM.

<sup>30</sup> La regalía ya no será calculada en función de sus ventas, sino que su cálculo se hará sobre la base de la utilidad operativa, aplicando las tasas establecidas en función de la escala fijada según el margen operativo; teniendo en cuenta que el monto resultante a pagar no podrá ser inferior al 1% sobre las ventas. Además, su pago ya no será mensual sino trimestral.

Sin embargo, ¿sólo el IEM es un tributo? Si bien el legislador entiende que sólo el IEM lo es, establece que se faculte a la Sunat —aunque se cuida de decir que es *por excepción*— a ejercer todas las funciones relacionadas con el pago del GEM tal como, en su momento, lo estableció la Ley 28969 para las regalías mineras. Ello significa la aplicación de un régimen que, en principio, está diseñado para las figuras tributarias. La cuestión no se reduce a la simple ampliación del alcance que puede tener una norma específica, como lo es el Código Tributario y otras normas complementarias, si no que se llega a desvirtuar la propia naturaleza de las cosas. La regalía minera y el GEM no son tributos —porque se decide no llamarlos así—, pero el régimen que les aplico es el tributario. ¿Es eso tan fácil como parece?

Las políticas sociales que el nuevo Gobierno se propone poner en marcha exige la obtención de nuevos recursos. De esto no hay duda. La actividad minera se visualiza como un objetivo claro para la aplicación de unas reformas que generen ingresos suficientes para cubrir estos planes. Sin embargo, la creación de un nuevo impuesto a la actividad minera —que, al principio, se anunciaba como un impuesto a las sobreganancias mineras — planteaba una dificultad para su general aplicación: los convenios de estabilidad tributaria. De crearse únicamente el IEM, éste habría alcanzado tan sólo a aquellas empresas mineras que no mantuviesen vigente un Contrato de Garantía con el Estado y ello habría reducido enormemente las proyecciones de recaudación que se buscaba conseguir con esta medida. Se necesitaba, entonces, idear una fórmula que permitiese afectar también a aquellas empresas con estabilidad tributaria; y esto se logra justamente a través del GEM.

No obstante, de la lectura de las leyes que crean tanto el IEM como el GEM parece desprenderse que estas dos cargas son, en esencia, lo mismo. En nuestra opinión, la diferencia radica básicamente en el nombre que llevan y en el sujeto al que están dirigidas, pero esta última distinción no radica en una diferencia esencial sino que está en función de la simple firma de un contrato de estabilidad con el Estado. Por la dificultad que plantea cambiar el régimen tributario a una empresa estabilizada, se opta por crear un *gravamen*, a cuya aplicación dicha empresa se acoge *voluntariamente* mediante la firma de un Convenio que suscribe con el Estado. La identidad sustancial entre el IEM y el GEM es tan patente que el plazo de duración de este convenio viene fijado por la fecha en que vence el último de los contratos de estabilidad que esté vigente.

El objetivo de mostrar la identidad que presentan el IEM y el GEM estriba en que, de ser así, se podría aplicar a estas dos cargas las consideraciones conclusivas a las que lleguemos en este trabajo. Sobre las nuevas regalías mineras no abundaremos en su estudio, pues en lo que concierne al ámbito propio de estas páginas basta saber que el monto que se paga por ellas —sea su origen legal o contractual— será deducible del importe que resulte a pagar por concepto del GEM; y que tal monto, a su vez, es considerado

como un gasto para efectos del Impuesto a la Renta en el ejercicio correspondiente<sup>31</sup>.

Cabe señalar, además, que tanto la Ley 29789 como la Ley 29790 establecen que lo efectivamente pagado por concepto de IEM y GEM, respectivamente, es deducible como gasto para efectos del Impuesto sobre la Renta.

### 3. Variables que determinan el importe a pagar

#### A. La utilidad operativa

La utilidad operativa trimestral es la base de cálculo para cualquiera de los gravámenes descritos. En lo que respecta a la regalía minera esta utilidad procederá de la venta de minerales metálicos o no metálicos; en el caso del IEM y del GEM procederá sólo de la venta de minerales metálicos<sup>32</sup>. En lo que se refiere al objeto de nuestro estudio, la descripción y el análisis de este concepto resultan basilares a fin de determinar la similitud o semejanza de estas nuevas cargas que recaen sobre las empresas mineras y el Impuesto sobre la Renta.

El legislador señala que la utilidad operativa se obtiene de restar de los ingresos operacionales mineros, dos conceptos: los costos de ventas y los gastos operativos; todo esto dentro de un mismo período trimestral. Se establece, además, que los costos y gastos serán considerados según las prácticas contables vigentes; excepto, los gastos de exploración, que deberán atribuirse proporcionalmente durante la vida probable de la mina.

Cada uno de los componentes de la operación, antes descrita, se desagrega de la siguiente manera:

- a. **Costos de ventas.** Dentro de este rubro se incluyen el consumo de materiales y suministros, la mano de obra directa, las depreciaciones y amortizaciones (régimen regular) y otros costos de ventas.

---

<sup>31</sup> Ello, sin embargo, no nos exime de plantear la siguiente inquietud. Si la regalía, según la definición legal antes anotada, es una contraprestación que se paga al Estado por la explotación de recursos minerales; y, el GEM —a decir también de la Ley que lo crea— es un recurso público originario por la explotación de recursos naturales no renovables; pareciera que este último concepto podría comprender al primero. ¿Existe realmente alguna diferencia sustantiva entre ambos conceptos? Si bien la nueva regalía minera y el GEM no recaen sobre el mismo sujeto —pues la primera alcanza a quien tiene convenio de estabilidad, mientras que la segunda, a quien no lo tiene—, podría pensarse que el legislador busca imponer los mismos gravámenes bajo distintas fórmulas, que resultan ser lo mismo pero con denominaciones distintas. No es claro definir cuál es la naturaleza propia de cada una de estas cargas pues su configuración responde a la simple voluntad del legislador. Ésta no es una cuestión baladí, pues este modo de proceder puede dejar tras de sí un régimen confuso y un sistema fiscal cada vez menos comprensible y previsible.

<sup>32</sup> Entendiéndose por venta toda transferencia de dominio, a cualquier título, de los recursos minerales en el estado en que se encuentren; e, incluyendo aquella transferencia que se derive de la reorganización empresarial simple, los autoconsumos y los retiros no justificados (v.g. si proceden de mermas o desmedros no acreditados).



La participación de trabajadores se deducirá como costo de ventas para calcular la utilidad operativa; salvo, el porcentaje de participación de trabajadores que corresponda a gastos administrativos, que no será deducible como costo.

- b. Gastos operativos.** Está integrado por los gastos de ventas, los gastos administrativos y otros gastos operativos en los que se incurre para generar los ingresos derivados de la explotación de recursos minerales.
- **Gastos de ventas.** Estos gastos están referidos al transporte, flete, almacenaje, derechos aduaneros y otros gastos de ventas.
- **Gastos administrativos.** Son aquéllos que se refieren a los gastos de personal y a otros gastos administrativos.

## **B. Otros conceptos relevantes**

El importe que corresponda pagar por regalía, IEM o GEM se halla aplicando la tasa efectiva sobre la utilidad operativa. La configuración de una tasa progresiva acumulativa ha supuesto que el legislador diseñe una estructura en la que participan otros elementos como el margen operativo, la tasa marginal y las escalas correspondientes.

### **a. Margen operativo**

El margen operativo de la empresa minera se obtiene al dividir la utilidad operativa de un trimestre entre los ingresos generados por las ventas de ese mismo período.

Constituye un elemento que determina la tasa marginal aplicable según los tramos fijados para tal fin, en función de los porcentajes que según la escala se señalan como límite inferior y límite superior<sup>33</sup>.

### **b. Tasa marginal y tasa efectiva**

La tasa marginal varía según el margen operativo que se sitúa —según los límites fijados— entre el 1% y 12% en el caso de la regalía; en el caso del IEM va del 2% al 8.4% y en el caso del GEM va del 4% al 13.12%.

Esta tasa marginal sirve para calcular, según la fórmula prevista para tal fin, la tasa efectiva que se va aplicar ultimadamente sobre la utilidad operativa a fin de obtener el monto que efectivamente se debe pagar por cada uno de estos conceptos.

La tasa efectiva varía, por tanto, según cuál sea el margen operativo que tenga la empresa minera: en el caso de la regalía oscila entre un 1% y un 7.14%; en el IEM va de 2% a 5.36% y en el GEM va de 4% a 8.79%.

## **4. Balance del nuevo régimen tributario sobre la actividad minera**

---

<sup>33</sup> Básicamente, tanto en la regalía como en el IEM y el GEM, el margen operativo se establece dentro de los siguientes límites: de 0% a 10%, de 10% a 15%, de 15% a 20%, siguiendo esta progresión hasta alcanzar el último tramo que va de 80% u 85% a más.

Como apunte final de este apartado podemos decir que tras las reformas que venimos comentando, la carga de las empresas mineras sin contratos de estabilidad está conformada por el Impuesto sobre la Renta, el IEM, el Impuesto a los Dividendos, las Regalías y la participación de trabajadores. En el caso de empresas con contratos de estabilidad, por su parte, la carga vendría representada por el Impuesto sobre la Renta, el GEM, el Impuesto a los Dividendos y la participación de trabajadores.

Dentro del esquema que presenta el nuevo régimen se busca tener en cuenta no sólo los precios de los minerales —que, en los últimos años, se han incrementado sensiblemente— sino sobre todo la rentabilidad de las empresas, pues también los costos de producción han aumentado. De esta manera, parece que el legislador intenta hallar la real capacidad de las mineras para contribuir al gasto público, fijando como indicador la utilidad obtenida y no simplemente las ventas. No obstante, el actual marco normativo entraña un riesgo evidente respecto a inversiones futuras, pues nuestro país puede resultar, a partir de ahora, mucho menos competitivo que otros países receptores de inversión en el sector minero<sup>34</sup>.

El objetivo del Gobierno, sin embargo, ha sido claro: aumentar la recaudación buscando un mayor aporte de la actividad minera que, en nuestro país, es una de las principales fuentes de ingresos públicos. La intención de establecer un impuesto a las sobreganancias mineras —tal y como originalmente se anunció durante la campaña electoral— se perfiló normativamente de otro modo, a través del establecimiento de un renovado marco impositivo para los sujetos dedicados al sector minero.

De la descripción que se ha hecho de estas nuevas cargas que asumen las mineras podemos inducir que el IEM se perfila como un tipo de imposición sobre la renta, aunque no se hable en estos términos. La utilidad operativa es un índice de rentabilidad y a ello es a lo que apunta este nuevo impuesto. Como en algunos supuestos, podría haber superposición de cargas, se admite que el importe que se paga por regalías sea deducido del importe que resulte a pagar por el GEM. Y, adicionalmente, se contempla que tanto los importes efectivamente pagados por GEM e IEM sean conceptos deducibles como gasto en el Impuesto sobre la Renta. Sin embargo, este entrelazamiento de cargas y la configuración que cada una de ellas presenta, en cuanto a la tarifa y a las variables que se toman en cuenta para hallar la base de cálculo, no desvirtúan que su objeto sea la renta, no en su totalidad pero sí ciertos elementos de ella, los cuales vienen reflejados en el importe que arroja la utilidad operativa.

## **V. Conclusión**

---

<sup>34</sup> Piénsese, por ejemplo, en países como Canadá, Chile, Sudáfrica o Australia.

Si se tienen en cuenta las consideraciones anotadas en los apartados anteriores podemos concluir lo siguiente:

1. La cláusula 2(4) del MC OCDE busca asegurar la cobertura del CDI a los impuestos nuevos, no previstos expresamente en el tratado, y a las modificaciones que hayan podido realizarse sobre los impuestos ya existentes. Esto puede entenderse teniendo en cuenta la peculiaridad que reviste la materia fiscal: al ser tan cambiante requiere de una cláusula como la 2(4) para salvaguardar la vigencia de un tratado pese a las posibles variaciones que puedan presentarse en los sistemas tributarios de los Estados contratantes.
2. El término “similar” debe entenderse en un sentido amplio; privilegiándose siempre la cobertura, si es que la naturaleza misma de los tributos así lo exige. Por tanto, se debe interpretar que las partes han querido referirse también a los futuros impuestos que se basan en hechos semejantes o en los mismos o similares objetivos y, por ello, deben estar considerados dentro del ámbito material de aplicación del CDI de forma automática, tal como lo propone la disposición 2(4) del MC OCDE.
3. En el caso peruano, los cuatro convenios bilaterales firmados —tres de ellos ya vigentes— siguen el Modelo de la OCDE y, contienen, por ello, una cláusula semejante a la 2(4). Por esta razón, se entiende que cualquiera de estos CDI’s referidos a los impuestos sobre la renta de los Estados contratantes debería extender su cobertura a los nuevos tributos que resulten similares a aquéllos y también a las modificaciones que puedan afectar a los impuestos expresamente recogidos en el CDI, siempre que conserven su misma naturaleza.
4. Una interpretación en este sentido facilita —dentro de la vorágine que representa el mundo de la fiscalidad en los distintos Estados— que un CDI mantenga su vigencia a pesar de los cambios normativos que puedan sufrir los sistemas fiscales de los países involucrados. Esta vocación de permanencia que tiene el CDI, ante estas circunstancias, se ajusta a las exigencias del principio de buena fe de las partes y al respeto que merece el objetivo que persigue el tratado; esto es, evitar la doble imposición y la posibilidad de acreditar el pago en el otro país. Adicionalmente, esta interpretación evita las dificultades que puede traer consigo la renegociación de los términos del tratado y/o la negociación de un nuevo tratado para poder hacer frente a las variaciones de los sistemas fiscales.
5. El IEM, así como el GEM y la nueva regalía minera, se calcula sobre la utilidad operativa y ésta se configura como un índice de rentabilidad. Lo que persiguen todas estas cargas que afectan a la actividad minera es gravar no la renta en su totalidad pero sí un elemento constitutivo de ella. Los enlaces y deducciones que se pueden establecer entre estos

gravámenes no impiden evidenciar que el IEM, en definitiva, tiene como objeto gravable la renta que puedan obtener los sujetos de la actividad minera. Es un tributo, por tanto, que manifiesta una clara similitud con el Impuesto sobre la Renta si es que observamos su propia naturaleza y funcionalidad dentro del sistema tributario.

6. El IEM, al ser un tributo creado con posterioridad a la firma de los CDI's que mantiene vigentes nuestro país y que resulta de naturaleza similar al Impuesto sobre la Renta, podría —en aplicación de la cláusula 2(4) del MC OCDE que reproducen estos CDI's— admitirse como un gravamen que quedaría cubierto por estos convenios, con la lógica consecuencia de que los importes pagados por él serían acreditables en el extranjero.