

Universidad de Lima
Escuela de Posgrado
Maestría en Tributación y Política Fiscal

**LIMITANTES EN LA DEDUCIBILIDAD DE LOS
GASTOS DEL PLAN DE CIERRE DE MINAS
DURANTE LA VIDA UTIL DE LOS
PROYECTOS MINEROS EN PERU**

Trabajo de investigación para optar el Grado Académico de Maestro en Tributación y
Política Fiscal

José Manuel Andrade García

Código 20122410

Asesor: David Warthon Ontaneda

Junio del 2019



**LIMITANTES EN LA DEDUCIBILIDAD DE LOS
GASTOS DEL PLAN DE CIERRE DE MINAS
DURANTE LA VIDA UTIL DE LOS
PROYECTOS MINEROS EN PERU**

**LIMITANTS IN THE DEDUCIBILITY OF THE
EXPENSES OF THE MINE CLOSE PLAN
DURING THE UTIL LIFE OF THE MINING
PROJECTS IN PERU**

TABLA DE CONTENIDO

INTRODUCCION.....	1
CAPITULO I: ANALISIS DE LA APLICACIÓN DE LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS SOBRE LA DEDUCIBILIDAD DE LOS GASTOS DE REMEDIACION Y CIERRE DE MINA.....	3
1.1. La igualdad tributaria como principio de justicia. Análisis y problemática.....	4
1.2. La capacidad contributiva y económica como principio base en los sistemas impositivos. Análisis y problemática.....	7
1.3. Aplicación plena de los principios tributarios a la deducibilidad de los gastos de remediación y cierre de mina.....	11
CAPÍTULO II: ANALISIS DEL TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LA INVERSION MINERA EN LA ETAPA DEL CIERRE DE MINA.....	16
2.1. El ciclo de vida de los proyectos mineros. Vida útil limitada por el cierre de mina.....	16
2.2 El periodo tributario como parámetro legal en la deducción de los gastos deducibles.....	19
2.3. Suficiencia del marco tributario general en la Ley del Impuesto a la Renta a los gastos por remediación y cierre de mina.....	21
2.4. Marco normativo tributario y legal diferenciado aplicable a la etapa de cierre de mina en el sector minero.	23
2.5. Plan de Cierre de Minas. Obligación en la constitución de Garantías.....	27

CAPITULO III: ANALISIS COMPARATIVO DEL TRATAMIENTO TRIBUTARIO DEL CIERRE DE MINAS CON OTRAS LEGISLACIONES. ALTERNATIVAS DE SOLUCION.....	31
3.1. Regímenes tributarios comparados de los gastos de cierre de mina con otras legislaciones fiscales en América.	31
3.1.1 Caso Chile.....	31
3.1.2 Caso Canadá.....	33
3.2. La inversión minera como factor significativo en la estructura del sistema tributario del Perú en los últimos años.....	34
3.3. Alternativas de solución a la deducción de los gastos por cierre de mina.....	37
CONCLUSIONES.....	41
REFERENCIAS.....	44

RESUMEN

En el desarrollo del presente trabajo se procedió a analizar si, dentro del régimen fiscal vigente en el Perú, los gastos asociados a los planes de cierre de mina en que se incurren durante el desarrollo de los proyectos mineros en el país, gozan de un adecuado tratamiento normativo tributario así como de una correcta aplicación de los principios constitucionales tributarios de igualdad y de capacidad contributiva, que permitan la correcta deducibilidad de los mismos en la determinación de la renta gravable generada por el desarrollo de los proyectos mineros, para efectos del impuesto a la renta y que los inversionistas titulares de dichos proyectos deban asumir a lo largo de la limitada vida útil de los mismos. El análisis desarrollado a la luz de los principios constitucionales señalados así como de los regímenes tributarios aplicables a los gastos de remediación por cierre de minas en el país, nos permite concluir que estos gastos se encuentran limitados en su deducibilidad fiscal y que el régimen tributario vigente aplicable es insuficiente y mas aun, a pesar de que dichos gastos están relacionados de manera directa con la generación de la renta gravable y además son condición legal necesaria para el inicio y desarrollo de la actividad minera en el país.

Palabras clave: Cierre de mina, vida útil, capacidad contributiva

ABSTRACT

In the development of this work, we proceeded to analyze whether, within the fiscal regime in force in Peru, the expenses associated with mine closure plans incurred during the development of mining projects in the country, enjoy an adequate tax regulatory treatment as well as a correct application of the constitutional tax principles of equality and contributory capacity, which allow the correct deductibility of the same in the determination of the taxable income generated by the development of the mining projects, for purposes of the tax to income and that the investors holding these projects must assume throughout their limited useful life. The analysis carried out in the light of the constitutional principles indicated as well as the tax regimes applicable to remediation expenses due to the closure of mines in the country, allows us to conclude that these expenses are limited in their tax deductibility and that the tax regime applicable is insufficient and even more, despite the fact that these expenses are directly related to the generation of taxable income and are also a necessary legal condition for the start and development of the mining activity in the country.

Keywords: Mine closure, useful life, contributory capacity

INTRODUCCION

La inversión económica realizada por empresas dedicadas a la producción minera tiene la característica de ser especialmente elevada en términos de recursos económicos dedicados para el desarrollo de los proyectos mineros; dichas inversiones suelen generar pérdidas tributarias considerables, sobre todo en la etapa final del ciclo de vida del proyecto, las mismas que son asumidas por los inversionistas mineros y que en la gran mayoría de los casos, no serán compensables sino hasta la generación de renta neta sobre la cual aplicar dichos resultados negativos generados en ejercicios económicos anteriores. Este escenario se hace notorio sobre todo en proyectos mineros que demandan considerable inversión económica y que implican un largo periodo, pero limitado tiempo de explotación que finalmente no coinciden con el periodo de ejecución de los gastos necesarios para la remediación y cierre de mina establecidos en los planes de cierre de mina.

Por otro lado para el Estado Peruano, como propietario de los recursos naturales no renovables, el aprovechamiento económico de estos recursos por parte de las empresas mineras con licencia otorgada por el mismo Estado para el desarrollo de dicha actividad en el país, implicaría que el stock de dichos recursos disminuyan de manera irreversible, sin posibilidad de posterior recuperación del patrimonio económico como si podría ser posible en otras actividades económicas como la agricultura y la pesca, por tanto en primera instancia, parecería razonable y justificado que al Estado le corresponda aplicar un tratamiento tributario diferenciado aplicable a las actividades económicas desarrolladas por parte del sector minero en el país.

Asimismo, está comprobado que el resultado económico positivo o ganancias obtenidas por las empresas que invierten en el sector minero es superlativamente mayor que el obtenido en otras actividades económicamente productivas. Siendo así, la ganancia extraordinaria obtenida por los inversionistas en dicho sector debería tributar, de manera proporcional a dicho beneficio, en mayor cuantía respecto a la utilidad económica obtenida en otros sectores, siendo consecuentes en la aplicación del principio de igualdad y capacidad contributiva.

Sin embargo, siendo que el principio de la capacidad económica es uno de los criterios jurídico tributarios fundamentales sobre el que se basan los sistemas impositivos a nivel mundial y considerando que este principio es recogido de manera implícita por la Constitución Política del Perú en su artículo 74°, el cual reconoce de manera explícita el respeto a la igualdad y no confiscatoriedad como limite al ejercicio de la potestad tributaria con que cuenta el Estado, surge entonces un cuestionamiento respecto a los criterios tanto económicos como jurídicos del Legislador, sobre los cuales se limita la deducibilidad efectiva de las pérdidas tributarias generadas por las empresas del sector minero durante el ciclo de vida de los proyectos mineros, de manera específica las perdidas relacionadas a los gastos de remediación y cierre de mina al final del ciclo de vida de los proyectos mineros, situación generada por la aplicación del régimen general previsto en la Ley del Impuesto a la Renta para dichos gastos, configurándose de manera aparente una insuficiente aplicación del principio de capacidad económica sobre los contribuyentes que desarrollan actividad minera en el país.

En el presente trabajo de investigación nos plantearemos e intentaremos pronunciarnos sobre las siguientes cuestiones:

- Si considerando que el desarrollo en los proyectos mineros demanda un largo pero limitado ciclo de vida útil productivo que generalmente abarca varios ejercicios económicos gravables, resulta insuficiente el marco normativo tributario general vigente y se requiere un tratamiento especial diferenciado para los gastos por remediación y cierre de mina generadas por las actividades del sector minero.
- Si nuestro ordenamiento jurídico puede limitar la deducción de pérdidas o si, por constituir una exigencia derivada de la adecuada aplicación de los principios de igualdad tributaria y capacidad contributiva, se debe permitir la deducción de perdidas tributarias con mayor amplitud a las empresas del sector minero.

CAPITULO I: ANALISIS DE LA APLICACIÓN DE LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS SOBRE LA DEDUCIBILIDAD DE LOS GASTOS DE REMEDIACION Y CIERRE DE MINA

El Estado en el ejercicio de su poder de imperio cuenta, entre sus facultades constitucionales, con potestad tributaria mediante la cual se pretende alcanzar determinados objetivos de orden económico y fiscal de manera de asegurar el sostenimiento de la sociedad organizada que el mismo Estado regula. Esta potestad o poder tributario le permite al Estado estructurar el sistema tributario nacional en concordancia con la política económica, cuyo fin último debería ser el bienestar de la sociedad en su conjunto.

La estructura del sistema tributario nacional permite al Estado la recaudación de los ingresos tributarios considerados necesarios para cubrir el gasto público de la sociedad en general, valiéndose para ello de un conjunto de tributos creados necesariamente al amparo de ciertos lineamientos y principios de orden constitucional que rigen en un Estado de Derecho. Siendo esto así, se desprende que el poder tributario está sujeto a ciertos límites que determinan el alcance y características de los tributos que conformar el sistema tributario de una nación. Entre los límites a la potestad tributaria del legislador se encuentran los principios de igualdad y a la no confiscatoriedad, según lo señalado por el artículo 74° de la Constitución Política del Perú promulgada el año 1993 y como se ha encargado el Tribunal Constitucional de recordar en varios casos donde los individuos consideraban vulnerados sus derechos constitucionales incluidos los relacionados a los principios tributarios, tal cual lo señala en la Sentencia que resolvió el Expediente N° 0048-2004-AI/TC:

Cuando el Estado interviene en materia económica a través de la creación de tributos, su actuación se encuentra sujeta al respeto de los principios constitucionales establecidos en el artículo 74° de nuestra Constitución (principios de legalidad,

igualdad, capacidad contributiva, no confiscatoriedad y respeto a los derechos fundamentales) (párrafo 30).

En el presente capítulo revisaremos la relación existente entre los principios constitucionales de la igualdad y no confiscatoriedad con los principios tributarios de capacidad económica y capacidad contributiva que, aunque no sean mencionados de manera explícita por la Constitución, si se derivan de manera ineludible de los dos primeros como procederemos a desarrollar.

1.1 La Igualdad tributaria como principio de justicia. Análisis y problemática.

En la mayoría de los ordenamientos jurídicos tributarios a nivel internacional prevalecen los principios constitucionales como soporte jurídico para la creación y estructura de los sistemas impositivos de los Estados en el mundo.

Es sabido que la Constitución como principio rector jurídico de un Estado debe enmarcarse bajo ciertas condiciones sociales y políticas que permitan su aplicabilidad y viabilidad en todos los estratos de la sociedad conformante de dicho Estado. Estas condiciones generalmente son visibles en Estados donde el Derecho es la base del ordenamiento jurídico, hablamos entonces de la existencia del Estado de Derecho como espacio adecuado para el desarrollo y ejercicio de los principios constitucionales, los cuales en un Estado donde se ejerce a plenitud el Derecho, están basados entre otros, en el principio de justicia y equidad, los cuales terminan siendo valores rectores del Derecho y que se ven reflejados en la Constitución de un Estado Social de Derecho.

El Estado peruano siendo un Estado Social de Derecho, reconocido por la Constitución, toma para si estos principios constitucionales como base de su ordenamiento jurídico. En un Estado de Derecho el valor de la justicia se traduce, entre otros principios constitucionales, en el principio de igualdad que como en el caso peruano, es recogido por nuestra Constitución Política en su artículo 74°, el cual señala que uno de los derechos fundamentales de la persona es el derecho a la igualdad ante la Ley, igualdad entendida en no ser objeto de discriminación alguna, es decir los individuos pueden ser tratados de manera restrictiva o diferenciada por parte del Estado en aplicación de los preceptos constitucionales

que rigen la relación individuo-Estado pero no podrá, bajo los mismos preceptos constitucionales, ser tratado de forma injustificada por el mismo Legislador.

Siendo así, la condición económica de los individuos o sus expresiones económicas, las llamadas empresas, deben gozar de un trato igualitario en todos los aspectos que le corresponda de acuerdo al ordenamiento jurídico constitucional aplicable por el Estado, siendo que si el Legislador en ejercicio de su potestad tributaria determino un trato diferenciado para ciertos individuos que por sus características económicas ameriten dicha diferenciación, así también entonces el Legislador en cumplimiento del principio de igualdad, podrá aplicar un marco tributario diferenciado para dichos individuos, el mismo que aun siendo diferenciado no puede contravenir los demás principios constitucionales que aseguran el ordenamiento jurídico del mismo Estado.

Esta condición de justicia, manifiesta en un trato no discriminado implica también el respeto tanto a la persona como a los derechos con que cuenta esta, sean estos en el ejercicio de su conducta como miembro de la sociedad, así como en los derechos que dicho individuo posee sobre bienes materiales o no, pero que son de su propiedad respecto al resto de la sociedad de la que forma parte.

Dicho respeto al derecho que poseen los individuos sobre lo que forma parte de su patrimonio se entiende como el derecho a la no confiscatoriedad, es decir al respeto sobre la propiedad de la que es titular y sobre la que ejerce dominio ante el resto de la sociedad. Por tanto, el derecho a la no confiscatoriedad implica la protección del derecho del individuo sobre lo que es su propiedad evitándose que bajo la forma de mecanismos tributarios vea afectada o disminuida de manera injustificada o excesiva el derecho sobre su patrimonio.

En contra partida tenemos que una de las potestades con que cuenta el Estado como entidad regente de una sociedad, es la de exigir a sus individuos conformantes la aportación necesaria para el sostenimiento de los gastos públicos comunes a todos los miembros conformantes de la misma, sean estos gastos de una relación directa o indirecta respecto al beneficio o protección que brinda a sus individuos. Este ejercicio de la potestad tributaria o del *Ius Imperium* por parte del Estado busca asegurar la sostenibilidad de la sociedad en su conjunto, siendo el fin principal el bienestar común de todos los miembros a quienes

representa o por último buscar que prevalezca el bienestar del grupo por sobre encima del individuo, pero respetando los límites que la Constitución le señale.

Es por eso que podemos afirmar que el principio de igualdad tributaria esta necesariamente ligado a la aplicación del principio de no confiscatoriedad como un límite al ejercicio de la facultad impositiva del Legislador pues aunque en aplicación de la igualdad se pueden crear sistemas tributarios diferenciados para aquellos sujetos cuya capacidad económica es distinta, debe existir un parámetro que vigile que en aras del deber de contribuir al sostenimiento del Estado, no se llegue a afectar de manera injustificada el patrimonio o renta de los individuos.

En dicha línea se pronunció el Tribunal Constitucional en la famosa Sentencia que recae en el Expediente N° 646-96-AA/TC sobre el caso del Impuesto mínimo a la Renta donde señalo:

Que, en este sentido, un límite al que se encuentra sometido el ejercicio de la potestad tributaria del estado, conforme lo enuncia el artículo 74° de la Constitución, es el respeto de los derechos fundamentales, que en el caso de autos no se ha observado, ya que: a) en materia de impuesto a la renta, el legislador se encuentra obligado, al establecer el hecho imponible, a respetar y garantizar la conservación de la intangibilidad del capital, lo que no ocurre si el impuesto absorbe una parte sustancial de la renta, de la que potencialmente hubiere devengado de una explotación racional de la fuente productora del rédito, o si se afecta la fuente productora de la renta, en cualquier quantum. b) el impuesto no puede tener como elemento base de la imposición una circunstancia que no sea reveladora de capacidad económica o contributiva, que en el caso del impuesto mínimo a la renta con el que se pretende cobrar a la actora, no se ha respetado.

Es en el uso de dicha potestad de la imposición tributaria a los individuos que el Estado está facultado a aplicar un trato diferenciado a los individuos que se encuentren en similar condición, siendo que por la naturaleza de las actividades extractivas el Estado ha creado marcos tributarios diferenciados a las empresas que desarrollen dichas actividades.

En el caso del sector minero se ha ido creando en los últimos años un Régimen diferenciado que busca en ejercicio del principio de igualdad que las empresas del sector tributen de manera equivalente al beneficio económico particular que la actividad minera genera.

La norma fundamental aplicable al sector minero es la Ley General de Minería Decreto Supremo 014-92-EM, norma especial que otorga un tratamiento tributario diferenciado entendemos razonable pues reconoce las características propias de cada etapa en el desarrollo de un proyecto minero y busca, en general, reconocer que el inversionista minero pueda aprovechar la deducción de los costos y gastos inherentes al desarrollo de la actividad minera desde la etapa de exploración hasta la etapa de producción y explotación minera.

Sin embargo siendo que la naturaleza de los proyectos mineros en cabeza del inversionista minera cumple un periodo particular en su ciclo de vida útil económica, el cual desde antes de iniciar se encuentra limitado a concluir de manera previsible, dicho periodo de duración es claramente diferenciable en etapas, las mismas que en su totalidad componen la vida útil del proyecto minero y por tanto deberían contar con un tratamiento diferenciado pero igualitario en la totalidad de las etapas que lo componen.

Tenemos finalmente que el Legislador en su potestad legisladora diseño un tratamiento diferenciado para las actividades mineras, pero sin considerar el mismo tratamiento a todas las etapas del ciclo de vida de los proyectos mineros, creando un vacío en la aplicación del principio de igualdad al contribuyente que el mismo considero debería tener un tratamiento fiscal diferenciado por la propia naturaleza de las actividades propias del sector minero.

1.2. La Capacidad Contributiva y Económico como principio base en los sistemas impositivos. Análisis y problemática.

En este orden de ideas, se podría asumir que la potestad con que cuenta el Estado para imponer y cobrar tributos de manera de asegurar el cumplimiento de sus propios fines, debe ser justo en la mayor medida posible respecto al respeto del derecho del individuo sobre los bienes y derechos sobre los mismos que forman parte de su propiedad, condición económica que revelaría de primera impresión determinada aptitud o calidad para aportar al sostenimiento del Estado, pues no parecería razonable, ni justo, afectar de manera negativa las condiciones sociales y económicas en las que determinado individuo desarrolla su existencia como parte integrante de una sociedad.

Este respeto al derecho del individuo para aportar al sostenimiento de los gastos públicos de manera justa y razonable es lo que se conoce como la Capacidad Económica del individuo respecto a su deber de contribuir al erario público destinado a salvaguardar el sostenimiento del Estado. Es claro notar que el valor que prima en un Estado de Derecho son los derechos de la sociedad en su conjunto frente al derecho del individuo, pero con determinados matices de manera de asegurar se cumpla los principios de justicia e igualdad señalados de manera intrínseca por la Constitución.

La Capacidad Económica de determinado sujeto es asumido por el Estado como condición previa del individuo para poder ejercer su potestad impositiva sobre aquel, de manera que si un sujeto cuenta, o denota contar, con derechos sobre algún bien patrimonial o sobre determinada renta sea esta permanente o no y sea esta identificable directa o indirectamente de parte de su propiedad, el Estado podrá exigir su participación en dicha manifestación de riqueza como contraprestación para el sostenimiento de los servicios y beneficios, directos o indirectos, que conllevan pertenecer a determinada estructura social. Este ejercicio impositivo entre el Estado y los individuos conformantes de la sociedad determina una relación jurídica entre ambos, relación que como ya se menciono debe estar regulada dentro del marco constitucional, como seguridad jurídica que buscara proteger los derechos de ambas partes, Estado y ciudadano.

La relación jurídica resultante mediante la cual el Estado puede exigir a sus ciudadanos contribuir al sostenimiento del sistema público previa existencia de capacidad

económica real, es la llamada capacidad contributiva sobre la cual el Estado podrá ejercer su potestad tributaria.

Entraremos a detallar ambas capacidades, tanto la económica como la contributiva, en el entendido que la capacidad económica termina siendo condición previa de los individuos partícipes de una sociedad para recién a partir de la existencia de dicha condición contar con la capacidad de contribuir al sostenimiento de la carga pública. Esto con el objetivo de verificar si para todos los casos la existencia de una capacidad determinara siempre la existencia de la otra, enfoque desde la perspectiva de la aplicación de los principios de justicia e igualdad protegidos por el ordenamiento constitucional en el Perú.

1.2.1 La Capacidad Económica como principio base en los sistemas impositivos. Análisis y problemática.

El Principio de la Capacidad Económica ha sido tema de diversos enfoques bajo el análisis del origen del deber de contribuir que como ya dijimos prevale en los principales sistemas impositivos del mundo, pero enmarcado bajo ciertos principios delineadores como son el principio de igualdad y justicia como contrapartida a la potestad impositiva o poder de imperio de los legisladores.

Así, por ejemplo, la Constitución Española en su artículo 31.1 establece que: “Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica, mediante un sistema tributario justo, inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá carácter confiscatorio”.

Este artículo de la norma española, modelo jurídico de muchas Constituciones en el mundo, nos permite identificar algunos aspectos resaltantes de la finalidad que el legislador busca con el mismo: la norma en mención menciona que “todos” los individuos de la sociedad tienen una obligación imperativa de sostener el gasto público lo cual nos da entender que la intención del legislador pudiese ser aplicar el principio de igualdad a plenitud en materia impositiva, sin considerar distinción entre los iguales sin embargo la misma norma inmediatamente después, aplica el principio de justicia al determinar un límite a dicho

deber de contribuir con el Estado, señalando que dicha obligación se condiciona a la capacidad económica particular de cada individuo, es decir que debe existir racionalidad y proporcionalidad en la riqueza de los individuos que el Estado tomara de ellos para asegurar el sostenimiento de la estructura estatal que se entiende sirve a toda la Sociedad en su conjunto. Así de podría interpretar que quien cuenta con mayor capacidad económica deberá asumir una mayor carga impositiva dado que la riqueza con la que cuenta así lo permite sin afectarse sus necesidades individuales.

Este principio del derecho tributario nos señala que una de las bases para el sostenimiento de la estructura estatal entendida tal, como el ente directriz y conductor de la sociedad organizada, es la que se origina en la aportación que los miembros de la sociedad realizan vía el pago de sus obligaciones tributarias y que además dicha aportación debe darse bajo ciertas condiciones de capacidad económica que les permita dicha obligación.

Es decir, resulta ser necesaria la existencia de cierto valor económico excedente (la renta) para que el legislador pueda determinar cierta capacidad contributiva en determinado acto o individuo, pues este no podrá crear o aplicar tributos allí donde no exista tal capacidad.¹

Es interesante notar que además del principio de igualdad que debe guiar los criterios de las estructuras impositivas, también debe considerarse el principio de solidaridad como valor fundamental dentro de la estructura jurídica de un Estado de Derecho. Dicho principio de solidaridad busca, de alguna manera, contrapesar el interés de la sociedad en su mayoría frente al interés y derecho con que cuenta el individuo respecto a su propiedad, de lo que es suyo.

A lo largo del desarrollo de las sociedades, se ha evidenciado que generalmente una parte de la población conformante de una sociedad llega a alcanzar mayor desarrollo socio económico por distintos factores que no compete analizar en este trabajo, pero que si interesan a efectos de analizar que muchas veces el Estado bajo la figura de evitar la desigualdad, termina aplicando un trato discriminado y hasta confiscatorio respecto a

¹ De Vicente de la Casa, Fernando (2002) “*Los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad como límite a la concurrencia de tributos*”. Crónica Tributaria, vol. nro. 144. p. 149-175.

individuos con mayor capacidad económica, sea esta manifiestamente comprobada por diversos factores y hechos listados taxativamente por la Legislación o presumidas por el Legislador al amparo de su potestad interpretativa de las normas que pretende aplicar en aquellos casos en los que no existe un marco normativo claro y definitivo sobre el cual analizar el hecho imponible.

Este trato diferenciado se podría justificar bajo el criterio de la búsqueda de justicia social, es decir buscar ser equitativos en la distribución de la riqueza generada en determinada sociedad, pero dicha distribución debe ser debidamente justificada y regulada, de manera de que no se vulneren los derechos de unos por salvaguardar los de otros. Este criterio, como contrapartida a la distribución justa de los beneficios de formar parte de una sociedad, podría ser la base del deber de contribuir con el sostenimiento de la estructura social sobre la que se soporta la Sociedad y a la cual pertenece el individuo que se beneficia con parte de la riqueza generada.

Esto se consigue respetando el marco constitucional de manera inequívoca y razonable en toda la sociedad, es decir dentro de la estructura impositiva desarrollada en una sociedad se debe buscar el justo ejercicio de la potestad tributaria, pero bajo los principios constitucionales y preferentemente los específicos, los principios tributarios. Así se asegura un desarrollo sostenido y justo del sistema impositivo de un país a la vez que se salvaguarda los derechos constitucionales de los individuos conformantes de una sociedad.

1.3 Aplicación plena de los principios tributarios a la deducibilidad de los gastos de remediación y cierre de mina en el sector minero.

Todo tributo desde su nacimiento requiere satisfacer ciertos elementos que determinen su esencia y finalidad: ¿Qué hecho o acontecimiento es el que se pretende afectar?, ¿Cuál es el alcance del mismo?, ¿Cuál es la base económica que pretende gravar o imputar?, entre otras cuestiones trascendentes de índole jurídico y económico. Estas condiciones o aspectos del tributo deben cumplirse a plenitud de manera de legitimar el mismo, es decir de dotarlo de

legalidad dentro del marco jurídico aplicable a determinada estructura político social, el llamado Estado.

Uno de los aspectos trascendentes del tributo es la parte cuantitativa inherente al mismo al ser la razón de ser del tributo: el aspecto material del tributo, el cual conlleva la necesidad de determinar en términos cuantitativos el alcance económico del mismo. Sobre esta base objetiva es que los sistemas impositivos finalmente aplican la carga tributaria establecida en el ordenamiento jurídico de un Estado sea mediante la aplicación de un valor fijo, variable o la combinación de ambos, entre otras formas de determinación de la cuantía de los tributos.

Es sabido que los hechos económicos ocurridos en determinado momento o en un lapso de tiempo, son elementos necesarios para que la ciencia contable procese y finalmente determine tanto un resultado, así como la consecuencia económica derivada del mismo, en su afán de poder determinar con la mayor exactitud y fehaciencia posible, el uso económico (sea este eficiente o deficiente) de los recursos económicos disponibles para un individuo, una empresa o cualquier entidad capaz de generar hechos económicos.

En el Perú, la legislación tributaria y la entidad encargada de hacerla cumplir, la Administración Tributaria, han tenido que recurrir en distintas ocasiones a conceptos financieros contables para dar consistencia o sentido interpretativo a las normas impositivas, sobre todo en aquellos aspectos interpretativos donde la propia norma tributaria no ha sido específica ni concluyente.

Uno de los ejemplos más evidentes del uso de conceptos contables para efectos de interpretar las normas tributarias en el sistema tributario peruano ha sido el concepto del devengado, termino de origen financiero y que está directamente asociado a la causalidad de los gastos para la determinación de la renta neta de tercera categoría, entre otras condiciones necesarias de cumplir como la normalidad y la razonabilidad.

Es así que en el Informe N° 053-2012 la Administración Tributaria (2012) en su necesidad de adoptar una posición interpretativa definitiva respecto a la causalidad de los gastos determinantes de la renta neta de tercera categoría, nos remite al principio del devengado, entendido este como un principio de naturaleza contable. El uso de estos

mecanismos de interpretación fiscal se basa en que los ordenamientos normativos tributarios en el común de las economías a nivel global, utiliza las bases financieras contables a efectos de determinar la base imponible fiscal sobre la cual se determinara la carga tributaria que corresponde a los sujetos sobre los que recae dicha obligación, una vez se cumplan los distintos aspectos del hecho imponible que originan el nacimiento de dicha obligación.

En este contexto tenemos que, en el Perú, a la par de muchos sistemas tributarios a nivel mundial, el Impuesto a la Renta empresarial utiliza como hecho generador que denota la capacidad contributiva de los sujetos, el resultado positivo neto producto de sus actividades económicas. Este resultado positivo denominado como Renta Neta por la normativa de la Ley del Impuesto a la Renta, equivale al resultado financiero contable aplicadas las deducciones y adiciones tributarias, de manera tal que comúnmente el resultado contable suele diferir del resultado tributario determinado en un ejercicio, generándose las diferencias temporales o permanentes, las cuales dependiendo de la naturaleza tributaria que la norma les atribuya, podrán ser revertidas o no en los siguientes ejercicios económicos.

Esta diferencia de criterios en la determinación de los resultados contable y tributario se debe principalmente a la aplicación del principio de la causalidad de los gastos que la normativa tributaria de manera razonable y legítima debe aplicar al resultado contable determinado por las propias empresas en aplicación de las normas contables vigentes en el país. Siendo que el objetivo común de la actividad empresarial en el sector privado es la obtención y maximización de la renta o beneficio originado de los recursos que poseen o administran las empresas entonces los gastos y desembolsos en que incurre para el desarrollo de dichas actividades, deben ser necesariamente indispensables para lograr tal objetivo económico.

El Legislador pretende aplicar en su máxima extensión los criterios conformantes del principio de causalidad tributaria es decir que los gastos incurridos en la actividad empresarial estén indefectiblemente relacionados a la generación de renta, de manera que la base imponible que deba afectarse tributariamente, sea legítimamente gravable, para ello deberá validar la causalidad de los gastos mediante los criterios de normalidad, razonabilidad y proporcionalidad, criterios de interpretación tributaria que desde sus mismas

denominaciones, hacen presumir que no necesariamente todas las actividades empresariales deberán evaluarse bajo un enfoque único y rígido del principio de causalidad sino que cada hecho económico, al ser distinto del resto, deberá ser evaluado considerando las características económicas propias de un sector o giro de negocio en particular.

De acuerdo a lo planteado entonces podemos interpretar que si la renta neta imponible susceptible de ser gravada con el impuesto a la renta es legitimada por la plena aplicación del principio de causalidad señalado por el propio legislador, entonces de manera congruente y equivalente, la pérdida neta tributaria determinada bajo el mismo criterio que la renta neta, deberá ser reconocida a plenitud y debiendo asumirse que dicho resultado negativo, no es en estricto el objetivo último de la empresa, sino por el contrario la misma buscara revertir dicho resultado asumiendo un comportamiento económico racional.

Siendo entonces que la existencia de renta neta resulta siendo una expresión evidente de la capacidad contributiva de los sujetos pasivos del impuesto a la renta empresarial y que si dicha renta neta gravable es legitimada por el Estado al ser producto de la aplicación del marco jurídico tributario impuesto por el propio legislador, entonces por aplicación del principio de igualdad, el resultado imponible negativo o pérdida tributaria de un ejercicio denotaría una incapacidad contributiva por parte de los mismos sujetos, tanto porque no se ha producido el hecho imponible que genera la obligación de tributar así como por el hecho que dichos sujetos han sufrido un detrimento en su patrimonio generador de renta, siendo necesario recalcar que dicho resultado el que fuese, solo corresponde a un momento determinado de la vida económica de las empresas.

Llegamos entonces a la conclusión que respecto a los gastos incurridos por las empresas que desarrollan actividad minera en el país, durante la etapa de remediación y cierre de mina y siendo dichos desembolsos necesarios y propios de la actividad generadora de renta y, más aun, siendo los mismos obligatorios legalmente para siquiera iniciar actividad productiva alguna y conociéndose que dichos desembolsos constituirán para la empresa minera, en la generalidad de los casos, una pérdida tributaria no recuperable puesto que la actividad económica culmino y no se prevé nueva generación de riqueza y por tanto de renta gravable, tenemos que finalmente el actual régimen tributario diferenciado para los gastos

de cierre de mina terminan vulnerando una correcta y justa aplicación del principio de igualdad, generándose incluso una situación de confiscatoriedad al no permitirse al contribuyente aplicar la deducción de dichos gastos a lo largo del ciclo real y efectivo de generación de renta del proyecto minero.



CAPÍTULO II: ANALISIS DEL TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LA INVERSION MINERA EN LA ETAPA DEL CIERRE DE MINA.

2.1 El ciclo de vida de los proyectos mineros. Vida útil limitada por el cierre de mina.

El proceso productivo en el sector minero comprende una secuencia de etapas previas y posteriores al inicio de operaciones, de manera similar al proceso de la mayoría de empresas, sin embargo, las empresas dedicadas a la actividad minera cuentan con dos características económicas que las diferencian en gran medida de empresas de otros sectores: las actividades que desarrollan son de alto riesgo económico así también toman largos periodos de tiempo para alcanzar la maduración productiva.

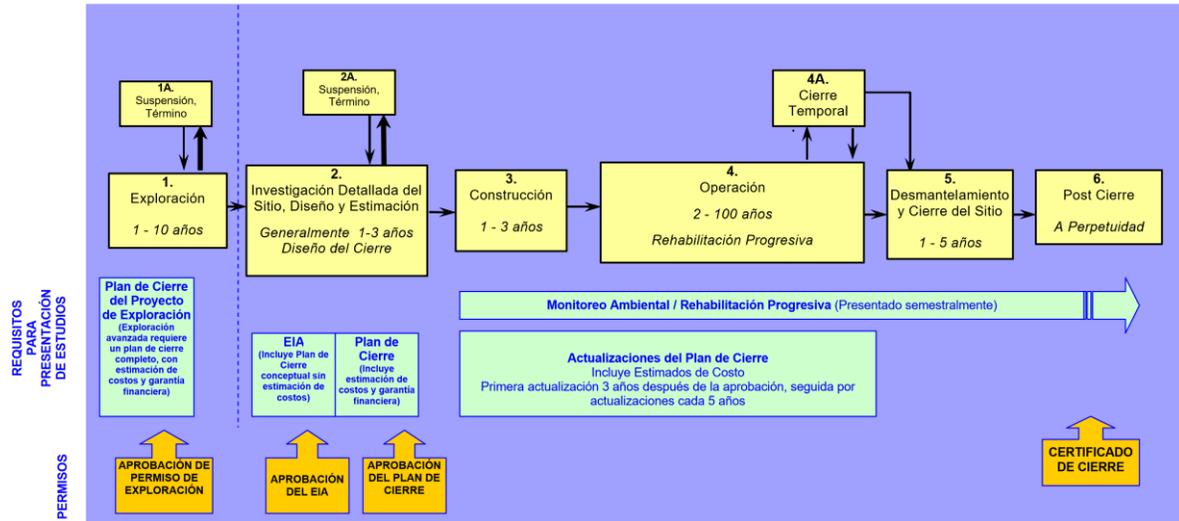
El alto riesgo económico en el sector minero está referido a los considerables montos de inversión requeridos en la etapa previa al desarrollo y que cuenta con una probabilidad incierta de retorno económico. De manera paralela, la actividad minera en su etapa pre operativa demanda generalmente largos periodos de actividades previas hasta poder llegar a una etapa de producción que reditué en beneficio económico.

La actividad minera tiene etapas bien definidas y claramente identificables y medibles que se inician con un largo periodo pre operativo, la identificación del proyecto minero, la etapa productiva y el fin del proyecto minero. A diferencia de otras actividades económicas, las empresas mineras desarrollan sus actividades en función a la explotación de una reserva minera comúnmente conocido como el proyecto minero, mina o en términos normativos y legales la llamada Unidad Económica Administrativa (UEA) de acuerdo a lo señalado en el artículo 44° del TUO de la Ley General de Minería.

El ciclo productivo minero en términos generales está compuesto por las siguientes etapas: cateo y prospección, exploración, desarrollo y construcción, operación y finalmente las de cierre y post-cierre como se grafica en la Figura 1.

Figura 1:

Ciclo de Vida de la Mina, con los Requisitos de Estudios y Permisos de Cierre



Fuente: Ministerio de Energía y Minas, MINEM (2006)

No siendo materia del presente trabajo el estudio económico de la vida productiva de un proyecto minero, si es conveniente mencionar que las etapas que tienen mayor impacto en la generación de pérdidas sean estas financieras y tributarias, son las etapas iniciales de cateo y exploración así como las etapas finales de cierre y post-cierre de mina, por cuanto en dichas etapas la inversión económica no suele verse compensada por la generación de ingresos económicos a la empresa, muy por el contrario son las etapas donde los niveles de inversión son grandes y continuos durante varios años o periodos.

Tenemos entonces que dicha inversión al inicio del proyecto minero, las etapas de cateo y exploración, no son del todo previsibles en cuanto a tiempo e inversión económica, salvo por temas de planificación interna de la empresa, que podrá limitar ambos factores por mera decisión financiera y presupuestaria, pero es práctica común de las empresas mineras destinar parte importante de sus recursos a dichas etapas con el objetivo de encontrar proyectos que sea económicamente viables y permitan decidir el inicio de operaciones productivas.

Este criterio no solo es aplicable a empresas mineras que se encuentren en etapa inicial de operaciones, es decir a las llamadas mineras junior sino también a empresas mineras que ya se encuentren en etapa de producción minera de una o más UEA, pues la finalidad de las empresas sin diferencia de la actividad económica que desarrollen, será la generación continua de beneficios económicos, esto de manera adicional a que el mismo Estado como parte de uno sus roles constitucionales impulsa la actividad empresarial como fuente continua de generación de riqueza². Esta etapa inicial, previa al inicio de un proyecto minero puede ser totalmente variable, pudiendo demandar unos cuantos años (generalmente si se cuenta con estudios e información suficiente de manera previa) hasta tomar varias décadas para poder determinar la viabilidad y consecuente explotación del proyecto.

La etapa de cierre de mina se produce la finalizar la vida útil de proyecto minero, básicamente por el agotamiento de las reservas de mineral que se calcularon resultan económicamente viables extraer de la mina. Como la existencia de las reservas de mineral de determinado proyecto son necesariamente cuantificadas desde la etapa pre operativa, es decir desde antes de la explotación de la misma, entonces la etapa de cierre y post cierre resultan ser programables con mucha precisión de manera anticipada. Generalmente esta etapa de la vida económica del proyecto resulta ser costo hundido para la empresa, es decir representan desembolsos económicos sin retorno pues no existe recursos que explotar y comercializar que generen ingresos contra los cuales aplicar dichos gastos para la empresa.

De manera adicional y por la naturaleza de la actividad minera, los proyectos mineros tienen la obligación de cumplir con realizar actividades de monitoreo ambiental posteriores al cierre de la unidad minera durante el tiempo que este señalado en el Estudio de Impacto Ambiental aprobado por la autoridad sectorial de manera previa al inicio de sus operaciones. Esta etapa es conocida como el post cierre de la mina, que al igual que la etapa de cierre es programada y presupuestada de manera anticipada por la empresa, siempre en función del nivel de desarrollo y el tipo de proceso extractivo desarrollado durante la etapa de explotación y producción del proyecto minero.

² Constitución Política del Perú. Art.59°

El desarrollo de algunas de las etapas en el ciclo productivo de un proyecto minero como se puede deducir de lo mencionado, tienen en común que representarían para la empresa flujos negativos de capital con retorno incierto en la etapa pre operativa y con posible retorno nulo en la etapa final del proyecto considerando la vida limitada del mismo lo cual lo diferencia claramente del ciclo económico de empresas de otros sectores, al ser posible en el sector minero determinar con razonable precisión la cuantía y el lapso de tiempo que conlleva cada una de las etapas de un determinado proyecto minero.

En este punto podríamos coincidir con el Legislador en que es justificable el tratamiento diferenciado para las empresas de este sector por la aplicación del principio constitucional de la igualdad tributaria en un sentido vertical, sin embargo por el contrario no sería posible justificar bajo un criterio constitucional las razones por las cuales el Legislador impone limitaciones al reconocimiento adecuado y efectivo de la deducibilidad de los gastos de remediación y cierre de mina incurridos de manera obligatoria por mandato de Ley y por tanto causales e inherentes al desarrollo de los proyectos mineros.

2.2 El periodo tributario como parámetro legal en la deducción de los gastos deducibles.

Un aspecto objetivo que cobra importancia significativa en la determinación del resultado económico y fiscal de las empresas, sea este el resultado financiero o el consecuente resultado tributario, es el principio tributario de la independencia de ejercicios, el cual para efectos fiscales consiste en determinar los resultados económicos generados en una empresa de manera parcial en un momento específico de la vida económica de la misma, generalmente este momento es un determinado rango de tiempo, siendo el periodo anual el comúnmente utilizado a nivel internacional para efectos de los impuestos que gravan la renta.

Dicho periodo o ejercicio anual resulta ser la medida temporal utilizada por las empresas para determinar sus resultados financieros (y tributarios) y así poder evaluar el nivel cumplimiento de sus objetivos societarios y metas económicas esperadas como justificación de su razón de ser: la generación de valor tanto para sus clientes internos como externos.

La determinación del resultado financiero en un periodo o ejercicio implica de manera paralela, precisar el resultado tributario generado en base al primero y específicamente en el caso del Impuesto a la Renta en el Perú, el periodo sobre el cual se realiza dicha determinación, es el ejercicio gravable que según lo establecido por el artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta, comprende un año calendario.

Además, también señala que, para efectos del Impuesto a la Renta, tanto el ejercicio gravable, como el periodo comercial sobre el cual se debe calcular el impuesto, deben ser necesariamente iguales. De igual modo el Decreto Supremo N° 135-99-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario señala de manera general, cual es el espacio temporal sobre el cual la Autoridad Tributaria tiene la facultad de exigir a los contribuyentes la determinación de sus obligaciones tributarias, así como los plazos para el cumplimiento de las mismas.

Así también la misma Norma señala los distintos medios mediante los cuales se puede extinguir la obligación tributaria, siendo una de dichas formas de extinción de la deuda tributaria, la compensación tributaria entendida la misma como un medio legítimo de extinción de la deuda tributaria siempre y cuando se cumplan determinadas condiciones señalados por la normativa que la regule.

La compensación de la deuda tributaria al ser un mecanismo de extinción de deuda aplicable de manera posterior a la determinación de la deuda, no debe ser confundida con la compensación entre bases imponibles tributarias sean estas negativas (las llamadas pérdidas tributarias compensables) o positivas (la llamada renta neta imponible) la cual es anterior a la determinación de la obligación correspondiente al Impuesto a la Renta.

Justamente a raíz del límite señalado por el periodo económico sobre el cual se determinan los resultados financieros y fiscales, es que se genera una evidente limitante objetiva para la aplicación del principio tributario de la igualdad y la obligación de tributar de acuerdo a la capacidad económica de los sujetos generadores de renta imponible.

El periodo tributario representa para efectos de determinación de las obligaciones tributarias una medida razonable y objetiva pues permite al Legislador y al mismo sujeto obligado, a determinar la carga fiscal exigible de manera razonablemente lógica de acuerdo

a la generación de ganancia o beneficio económico producto del desarrollo de actividad económica alguna.

De acuerdo a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, definidos dentro del Marco Conceptual para la Información Financiera emitido por la IASB en el año 2010 y vigentes en Perú a la fecha, el periodo es el lapso de tiempo en que se podrá medir la gestión económica resultante de hechos y operaciones que los individuos desarrollen.

2.3 Suficiencia del marco tributario general en la Ley del Impuesto a la Renta a los gastos por remediación y cierre de mina.

Dado que el objetivo del Impuesto a la Renta es gravar la capacidad económica real de los sujetos para el sostenimiento de los gastos públicos, para el caso de las empresas pertenecientes al sector minero que desarrollen la actividad en el país, la renta neta a ser gravada por dicho impuesto debería tomar como base imponible, el resultado económico producto de todo el ciclo productivo que conlleva un proyecto minero desde su etapa pre operativa hasta el cese definitivo de todas las actividades relacionadas al mismo proyecto.

Este criterio se fundamenta en el ciclo de vida de los proyectos mineros, el mismo que resulta ser, en la gran mayoría de los casos, un factor medible y predecible desde el inicio de la etapa productiva, pudiéndose entonces determinar de manera razonable una distribución justa de los gastos que se conoce se incurrirán en determinadas etapas y de acuerdo a la vida útil de la mina, no existiendo fundamento razonable para desconocer dichos egresos necesarios y asociados de manera directa en la generación de ingresos durante el ciclo de vida del proyecto.

La ficción necesaria de carácter temporal aplicada en la normativa tributaria del Perú, de manera similar a otros sistemas fiscales en el mundo, que consiste en dividir la actividad económica en periodos de tiempo anuales, solo debería cumplir el fin de permitir una adecuada y necesaria determinación de las obligaciones tributarias de manera periódica por la urgente necesidad del Estado de obtener ingresos con el fin de sostener el gasto público destinados a la sociedad que representa.

Dichos gastos que la sociedad demanda, resultan ser presupuestados de manera equivalente a los ingresos, en ejercicios gravables justificándose de manera evidente la necesidad de determinar fracciones de tiempo en la economía. Resulta ser entonces que la determinación anual de los impuestos que el Estado exige, termina siendo un mecanismo administrativo facilitador y necesario de la recaudación tributaria, el mismo que no debería tener impacto alguno en la determinación de la real capacidad contributiva de las empresas domiciliadas generadoras de renta empresarial.

Dado que el Impuesto a la Renta es de determinación anual, el resultado negativo o pérdida tributaria anual solo podrá ser aplicado a partir del ejercicio futuro en que se genere renta neta. Si por el contrario durante el ejercicio se determina un resultado positivo, el contribuyente deberá tributar por la renta neta correspondiente a dicho periodo.

Considerando la naturaleza de las actividades del sector minero consideremos el siguiente caso: Un proyecto minero en etapa avanzada de su producción y con una vida útil determinada por el nivel de sus reservas de mineral, toma la decisión de invertir en ampliar su infraestructura y la zona de yacimiento con el propósito de extender la vida útil de la mina. Para ello destina una importante parte de sus recursos económicos en la ampliación del proyecto minero, siendo esta decisión debidamente planificada financieramente considerando un retorno esperado en función del nivel de las nuevas reservas halladas, así como en función de los precios internacionales de los minerales en los siguientes años. Una vez realizada la inversión de la ampliación de la mina, los precios internacionales de los minerales comienzan a disminuir, haciendo inviable económicamente la explotación de las nuevas reservas, resultado inmediato de ello los flujos de caja para la empresa serán negativos, con la consecuente generación de pérdida en el ejercicio. Sin embargo, los años anteriores a la inversión de ampliación de la mina, se obtuvo resultados financieros positivos, determinándose para dichos años rentas netas por las cuales tributar.

Como el actual régimen de pérdidas tributarias en el Perú no permite la aplicación contra resultados fiscales positivos de ejercicios anteriores a aquel en el que se generó la pérdida, resultara que la empresa deberá tributar por una renta ficticia y además deberá asumir la pérdida futura que se generara en la etapa del cierre de la mina, sin posibilidad de

poder aplicar todas estas pérdidas acumuladas, afectándose de manera evidente el patrimonio de la empresa y haciendo inviable su continuidad como agente económico. En la misma línea Medrano Cornejo (2003) sostiene: “Si el impuesto se calcula sobre una renta inexistente, atribuyéndole ganancias a quien solo tiene pérdidas acumuladas, es claro que se está afectando su patrimonio (...)”³.

La debida compensación de las bases negativas o perdidas incurridas a lo largo de la vida útil de un proyecto minero incluidos los gastos por remediación ambiental y social propios de la etapa de cierre y post cierre de mina contra las bases positivas o renta neta gravable determinada en cada ejercicio del ciclo de vida de un proyecto minero, permitiría al Legislador no solo hacer prevalecer el respeto a los principios de justicia y no confiscatoriedad, imposición de carácter constitucional, sino que además le permitiría cumplir con el objetivo último del impuesto a la renta que es gravar la riqueza generada por el ejercicio de actividad económica es decir la real renta neta descontada todos los costos y gastos necesarios para generarla, en este caso los de cierre de mina.

2.4 Marco normativo tributario y legal diferenciado aplicable a la etapa de cierre de mina en el sector minero.

La minería es junto con el sector hidrocarburos uno de los sectores económicos con mayor participación en los ingresos tributarios que el Estado recauda en el Perú, siendo que la carga fiscal que soporta dicho sector relacionada con el desarrollo de sus actividades, es mucho más alta que el resto de los sectores económicos del país. Así tenemos que de acuerdo a un estudio realizado por la Sociedad Nacional de Minería el año 2011 se determinó que la carga impositiva en dicho sector era 5.74 veces mayor que la carga fiscal soportada por todos los demás sectores económicos.⁴

³ Medrano Cornejo, Humberto. (2003). *El principio de No Confiscatoriedad y la Compensación de Pérdidas en el Impuesto a la Renta*. Revista Advocatus. vol.nro.9.p.206.

⁴ Instituto Peruano de Economía. (2011). *La tributación minera en el Perú: contribución, carga tributaria y fundamentos conceptuales*. SNMPE. Lima.

Esta carga fiscal comparativa consideraba tanto los impuestos aplicables al sector minero, así como las regalías y otras contribuciones de carácter sectorial, aportaciones fiscales que, aunque no son de naturaleza tributaria si poseen ciertas características similares a los impuestos en cuanto a su determinación, declaración y pago.

La magnitud de la carga fiscal que las empresas mineras en el Perú soportan no es de menor relevancia pues es un elemento determinante en la rentabilidad de dichas empresas y en muchos casos determina la continuidad de sus operaciones; siendo que el objetivo económico de estas inversiones se traduce en la búsqueda de generación de renta para los accionistas o socios inversores y siendo que la carga tributaria, en algunos casos, terminara afectando la continuidad o renovación de las inversiones en el país, finalmente el ciclo de la generación de riqueza se trunca tanto para el inversionista privado así como para el propio Fisco público en su objetivo de obtener mayores ingresos tributarios de dicho sector.

Como se mencionó en el capítulo anterior, el Legislador ha previsto un régimen tributario diferenciado enmarcado dentro de un marco normativo específico para el sector minero considerando las características económicas inherentes a este sector. A continuación, detallaremos el marco normativo legal aplicable a la inversión por cierre de mina en los proyectos mineros que llegan a la etapa de explotación.

2.4.1 Marco normativo sectorial diferenciado para el sector minero.

Las actividades extractivas requieren un marco legal diferenciado respecto a otras actividades económicas principalmente en razón de la naturaleza del desarrollo de las mismas; estas actividades en los casos como los sectores minería y petróleo están condicionados a una línea de tiempo finita es decir con un final previamente conocido aun incluso desde antes del inicio de las operaciones, de manera tal que a diferencia del resto de actividades económicas, es posible cuantificar de forma medianamente previsible, tanto los costos y gastos asociados para el desarrollo de la misma a lo largo de su vida útil así como los ingresos o renta que generara en el mismo plazo.

El sector minero en el Perú debido a su naturaleza extractiva, está sujeto al desarrollo de sus actividades dentro del marco de una legislación sectorial especial que buscan regular

su desarrollo en dos ejes principales: promover la inversión privada, así como el cuidado y renovación de los recursos naturales. Como el mismo Estado lo ha señalado el “objetivo primordial de la política minera peruana es aprovechar los recursos minerales racionalmente, respetando el medio ambiente y creando condiciones para el progreso del sector en un marco estable y armonioso para las empresas y la sociedad.”⁵

La normativa sectorial en minería está regulada por el Texto Único Ordenado (TUO) de la Ley General de Minería Decreto Supremo N.º 014-92-EM, norma que regula de manera amplia las actividades en las distintas etapas de la actividad minera, así como señala un tratamiento tributario diferenciado aplicable a las rentas y gastos asociados a este sector extractivo.

De igual manera tenemos otras normas aplicables al sector, entre ellas: Ley de Promoción de Inversiones en el Sector Minero, Decreto Legislativo N.º 708; Ley N.º 27343 Ley que regula los contratos de estabilidad jurídica con el Estado al amparo de las leyes sectoriales; el Decreto Supremo N.º 162-92-EF (Reglamento de los Regímenes de Estabilidad Jurídica; Decreto Legislativo N.º 662 Aprobación del régimen de estabilidad a la inversión extranjera; Ley Orgánica para el aprovechamiento sostenible de los recursos naturales (Ley N.º 26821).

2.4.2 Marco tributario especial para el sector minero.

El marco tributario diferenciado aplicable a las actividades del sector minero, se desarrollan en el mismo TUO de la Ley General de Minería, así como en su Reglamento, en ambas normas se establecen criterios de aplicación en la determinación de los ingresos generados por las actividades mineras, así como los criterios de aplicación respecto a las etapas de exploración, de desarrollo, de construcción y de operación. Sin embargo, es notorio el vacío que existe en dichas normas respecto a la aplicación o no de algún tratamiento especial para los gastos incurridos en la etapa final del proyecto, las etapas de cierre y post cierre de mina.

⁵ http://www.minem.gob.pe/_detalle.php?idSector=1&idTitular=158&idMenu=sub149&idCateg=158

Es preciso hacer notar que dentro del marco fiscal especial aplicable a la inversión minera se creó el año 2002 ciertas normas cuyo fin es incentivar la inversión privada en minería mediante la devolución del Impuesto General a las Ventas (IGV) así como el Impuesto de Promoción Municipal (IPM).

En la actualidad existen tres regímenes para este beneficio tributario aplicables a las empresas mineras:

Régimen de devolución definitiva del IGV e IPM otorgada a los titulares de la actividad minera que se encuentren en etapa de exploración, es decir aquellas que no desarrollen operaciones productivas. Este sistema de devolución, creado mediante la Ley N° 27623 del año 2012 y prorrogado hasta el 2019 mediante la Ley N° 30899, es de naturaleza definitiva pues el titular minero no deberá reintegrarlos una vez obtenidos.

Régimen General de Recuperación Anticipada del IGV, contemplado en el art. 78° de la misma Ley del IGV y el cual es aplicable a las empresas de cualquier sector económico que se encuentren en etapa pre operativa, siendo que necesariamente se deberá iniciar operaciones productivas pues de no llegar a dicha etapa se deberá reintegrar el impuesto recuperado.

Régimen especial de recuperación anticipada del IGV e IPM aplicable a cualquier sector económico, creado por Decreto Legislativo N° 973 en el año 2007 y que entre otros requisitos se requiere tener suscrito contrato de inversión con el Estado, así como contar con algún proyecto en etapa pre productiva. A la fecha también se pueden acoger a este beneficio las empresas mineras que se encuentren en etapa de explotación que tengan vigentes contratos de estabilidad tributaria igual o mayor a dos años, pero sin exceder de los cuatro años en el plazo de inversión del proyecto.

Es evidente que la creación de dichos incentivos tributarios aplicables a la actividad minera tiene como finalidad el desarrollo, en particular, de las inversiones en dicho sector, hecho que denota el interés del Estado en que en dicho sector llegue a la etapa productiva por los ingresos tributarios que generarían los mismos y que por tanto le permitiría alcanzar al Estado el cumplimiento de sus metas fiscales.

Por tanto es razonable cuestionar el diseño del actual marco tributario especial aplicable a la minería pues parecería incongruente en materia fiscal pues por un lado cuenta con una serie de beneficios tributarios que buscan incentivar la inversión privada en el sector por el impacto a mediano y largo plazo que generarían dichas inversiones y cuya justificación serían estrategias fiscales supeditadas al interés de la Sociedad en su conjunto, pero por otro lado se termina desconociendo la deducción de gastos directamente relacionados a la generación de renta en la etapa productiva de los proyectos mineros, siendo que dichos gastos tienen mayor potencial de ser reinvertidos por las empresas mineras en su interés económico de prolongar la vida útil del proyecto o de desarrollar nuevos proyectos mineros.

2.5 Plan de Cierre de Minas. Obligación en la constitución de Garantías.

La Ley del Cierre de Minas (Ley N.º 28090) fue publicada en octubre del 2003 y contempla entre sus disposiciones la obligatoriedad de la elaboración y presentación del Plan de Cierre de Minas, el cual es un instrumento de gestión ambiental constituido por acciones técnicas y legales, efectuadas por las compañías mineras, destinado a establecer medidas que se deben adoptar con el fin de rehabilitar el área utilizada o perturbada por la actividad minera, para que ésta alcance características de ecosistema compatible con un ambiente saludable y adecuado para el desarrollo de la vida y la preservación del medio ambiente.

El Plan de Cierre debe considerar de manera cuantificada las acciones necesarias para el cierre progresivo de las zonas que se van dejando de trabajar durante la operación, el cierre temporal de dichas zonas en caso de un cese no previsto de las operaciones, el cierre definitivo de las zonas donde se desarrolló el proyecto minero cuando el mismo llega al final de su vida útil y no se explotará más, así como finalmente se debe considerar las medidas necesarias en la etapa de post cierre de mina y de rehabilitación, que en algunos casos no se limita a acciones y tareas medioambientales sino también incluyen planes de acción social con la población presente en la zona de influencia, directa e indirecta incluso, donde se ubique el proyecto minero.

La Ley del Cierre de Minas fue reglamentada vía el Decreto Supremo N.º 033-2005-EM precisándose en dicha norma las características que debía cumplir el Plan de Cierre de Minas para efectos de ser presentado y aprobado por la autoridad competente del Ministerio de Energía y Minas (MINEM), tanto la Dirección General de Asuntos Ambientales Mineros, así como la Dirección General de Minería.

La norma reglamentaria en su Art. 46º precisa la obligación que deberán cumplir las empresas mineras de constituir garantías suficientes y de realización oportuna a favor de la autoridad competente para cubrir los costos de las medidas de rehabilitación para los períodos de operación de Cierre Final y Post Cierre contemplados en el Plan de Cierre.

El monto total de la garantía financiera corresponde al importe estimado en dicho Plan, menos los desembolsos efectuados en relación al cierre progresivo a lo largo de la etapa de operaciones y menos los importes de cierre ejecutados a la fecha de la determinación o actualización del monto de la garantía financiera; mientras que el monto anual de garantía que deberá constituir cada empresa se determina aplicando el método del valor actual.

De acuerdo al Art. 55º del Reglamento las garantías ambientales que aseguran el cumplimiento del Plan de Cierre de Minas presentado ante el MINEM pueden ser constituidas mediante cartas fianzas, fianza solidaria de tercero sin beneficio de exclusión, pólizas de caución y otros seguros, así como con fideicomisos en garantía sobre depósitos bancarios, valores negociables y determinados bienes muebles e inmuebles.

Respecto a la oportunidad para la constitución de dichas garantías ambientales el art. 50 del Reglamento señalaba que las mismas debían constituirse al año siguiente de aprobación o modificación del Plan de Cierre de Minas y dentro de los primeros doce días hábiles de dicho año, aun cuando no se contase con la respectiva autorización para el inicio de actividad de explotación o exploración minera o de construcción de la concesión de beneficio alguna, situación que claramente resultaba desproporcionada respecto al fin que se buscaba proteger que es asegurar el adecuado resarcimiento o remediación de los daños e impactos medioambientales que generase el desarrollo de las actividades mineras.

Siendo evidente el exceso del requerimiento del Legislador respecto a este requisito de cumplimiento obligatorio de asumir una carga financiera aun cuando ni siquiera se ha dado inicio a la actividad que lo justificaría, es que con fecha 29 de mayo de 2019, el Ejecutivo promulga el Decreto Supremo N° 013-2019-EM que modifica, entre otros artículos del Reglamento para el Cierre de Minas, el artículo 50 de la referida norma referida a la oportunidad de constitución de la garantía ambiental financiera, señalando que la obligación de la constitución se dará dentro de los primeros veinte días hábiles de haberse notificado al titular de la actividad minera sobre la autorización de inicio de las actividades de exploración, explotación o construcción de la concesión de beneficio.

Resulta importante resaltar lo señalado en la justificación de la Exposición de Motivos del referido Decreto Supremo que determina esta modificación respecto al momento de la obligación de constituir la garantía ambiental financiera:

El presente proyecto de Decreto Supremo se justifica en la necesidad de concordar la finalidad de la constitución de la garantía del Plan de Cierre con el principio de razonabilidad previsto en el numeral 1.4 del artículo IV del Título Preliminar del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por Decreto Supremo N° 006-2017-JUS.

Igualmente, la Exposición de Motivos menciona en su análisis del costo- beneficio de dicha norma:

(...) Asimismo, entre los beneficios que generará su aprobación se puede considerar la simplificación del procedimiento para la actualización del Plan de Cierre de Minas; y la oportunidad de la presentación de la garantía del Plan de Cierre, lo cual generaría el incremento de la inversión privada, pues los costos que se empleaban en contratar una garantía por un periodo en el que no se realizaba la ejecución del Plan de Cierre, podría ser utilizado en nuevas inversiones.

Este análisis sobre los motivos del Legislador para realizar este cambio normativo de trascendencia e impacto económico inmediato para el inversionista minero nos revela que el Legislador en uso de su potestad tributaria y mediante la correcta aplicación del principio

de igualdad al dar un trato diferenciado al sector minero, si considera como parte de sus políticas económicas fiscales, incentivar la inversión privada en el sector minero.

En la misma línea de razonamiento entonces se hace evidente la motivación fiscal que tendría el Estado para hacer eficientes financieramente, los desembolsos relacionados al Plan de Cierre de Mina utilizando los mismos como un instrumento de incentivo tributario en las inversiones en el sector, pues en la práctica con el actual régimen aplicable, dichos desembolsos terminan siendo costos hundidos no recuperables para el inversionista y para el Estado representan de manera cierta, el respaldo financiero que asegure la correcta remediación del impacto ambiental originada por la actividad minera, pero sin posibilidad de permitir el uso financiero eficiente de dichos desembolsos que permitan posibles nuevas oportunidades de generar riqueza y por tanto de generar renta gravable en favor del Estado.



CAPITULO III: ANALISIS COMPARATIVO DEL TRATAMIENTO TRIBUTARIO DEL CIERRE DE MINAS CON OTRAS LEGISLACIONES. ALTERNATIVAS DE SOLUCION.

3.1 Regímenes tributarios comparados de los gastos de cierre de mina con otras legislaciones fiscales en América.

3.1.1 Caso Chile

En el caso de Chile principal referente en legislación minera en América del Sur, el tratamiento de los gastos de cierre de faena se encuentra regulado por la Ley 20.551, publicado el 11 de noviembre del 2011, como producto de la política fiscal del Estado que reconoció la falta de una adecuada regulación aplicable a la etapa de cierre o post operativa en los proyectos mineros desarrollados en dicho país.

Antes de la promulgación de dicha Ley por los gastos por cierre de faena, denominación legal equivalente al cierre de mina en Perú, las provisiones contables generadas en merito a las garantías financieras que debía constituir el inversor minero solo podía seguir el camino del resto de gastos causales previstos en la norma general chilena Ley de la Renta, que en su art. 31 señala que (...) solo podrá deducirse como gasto necesario para producir la renta, el monto efectivamente realizado o adecuado al termino del ejercicio, no aceptando las provisiones o estimaciones contables (...), siendo evidente la similitud con el tratamiento tributario vigente en Peru previsto en la Ley del Impuesto a la Renta.

Entonces se tenía que antes de la promulgación de la norma especial promulgada para el tratamiento de los gastos de cierre de la faena o instalación minera en Chile, el inversor minero en dicho país generaba una perdida tributaria que no seria posible compensar salvo que se generasen nuevas rentas en un nuevo proyecto minero en cabeza del mismo inversor.

Dicha Ley señala nuevas condiciones y requisitos en la constitución y aplicación financiera, así como fiscal de los Planes de cierre de mina incurridos en los proyectos mineros en Chile, entre estas condiciones tenemos:

_ La obligación de constituir garantías financieras para el cumplimiento de los Planes de cierre de mina en las faenas mineras,

_ La elaboración e información técnica con que deben elaborarse los planes de cierre de faena incluida la estimación de los costos del plan, la cuantía de la garantía a constituir relacionada al plan, así como los instrumentos financieros mediante los cuales puede constituirse la misma,

_ La constitución de una servidumbre legal para facilitar la ejecución del plan de cierre previamente autorizado.

_ Se permite la deducción del gasto tributario del monto de la garantía constituida durante el último tercio de la vida útil de la faena minera, dicho monto estará limitado al de la garantía efectivamente constituida y determinado en el Plan de cierre de mina de la faena.

_ De igual manera respecto al impacto de su aplicación en el Impuesto al Valor Agregado (IVA) se permite la recuperación del IVA pagado en las labores de cierre incurridos a partir del tercer mes del término de la faena minera.

Con la vigencia de esta Ley se tiene que los gastos estimados incurrir para la ejecución del cierre de mina de la faena minera y que fueron afianzados mediante la garantía efectivamente constituida al inicio del proyecto (sujeto a actualizaciones periódicas) podrán ser deducidos fiscalmente durante el último tercio de vida útil de la faena y de manera lineal por el equivalente del monto de la garantía constituida como límite máximo de deducción sobre la renta líquida imponible. (Biblioteca del Congreso Nacional de Chile, 2014).

Cabe mencionar que la Administración tributaria en Chile, el Servicio de Impuestos Internos (SII) ha tomado posición respecto a la aplicación práctica de la norma, aceptando de manera razonable los conceptos deducibles que comprenderían los gastos de cierre de

faena aplicables a los contribuyentes que efectúan operaciones sujetas al procedimiento general de aprobación del plan de cierre.

Finalmente respecto al tratamiento de los gastos relacionados al cierre de mina por faena en Chile se puede afirmar que este tratamiento específico se determina en función del interés del Estado chileno de por un lado asegurar el adecuado tratamiento de los pasivos ambientales que generan el desarrollo de la actividad minera, siendo necesario por tanto que la etapa de cierre de mina se planifique y garantice de manera efectiva mediante la ejecución del plan de cierre de mina en las faenas mineras y por otro lado reconocer los gastos incurridos por el inversor minero en dicho país relacionados a la etapa de cierre de mina como parte de la inversión necesaria que conlleva el desarrollo de los proyectos mineros, haciendo mas atractivo para dicho inversionista minero el marco fiscal aplicable a sus inversiones en territorio chileno.

3.1.2 Caso Canadá

En el caso de Canadá la legislación minera aplicable en el país está sujeta a las leyes de cada jurisdicción en el país, de manera que existe cierto nivel de autonomía respecto al tratamiento aplicable en las distintas provincias que componen el país. En la actualidad la mayoría de las provincias canadienses exigen un plan de cierre de minas de manera previa al otorgamiento de las licencias de inicio de operaciones mineras y de igual manera se exige la constitución de garantías financieras que permitan cubrir el costo de dicho plan de cierre.

Entre los tipos de garantías financieras que exigen las provincias al inversionista minero figuran depósitos de dinero, bonos negociables, carta de crédito irrevocable e incondicional, fideicomisos de reclamación minera, entre otros instrumentos financieros negociables. Así también algunas provincias han ido más allá con el tema de garantizar el monitoreo y control del cierre de mina creando fondos con aporte de las empresas que desarrollan actividades mineras con el fin de asegurar la cobertura de remediación ambiental ante eventos de impacto ambiental no previstos o conocidos mucho después del termino de las operaciones mineras.

Este fondo se constituye en una especie de fideicomiso financiero que será destino a los gastos de remediación ambiental una vez que se deba iniciar dicha etapa, sin embargo, el

mecanismo para ejecutar las actividades de rehabilitación ambiental es volver a asignar al inversionista minero los recursos provenientes de dicho fondo y según lo previsto de manera previa en el plan de cierre de mina presentado para el inicio de la operación minera.

De esta manera el inversor minero obtiene un ingreso proveniente del fondo constituido con sus aportes y que para efectos fiscales constituirán renta gravable, pero que se ira compensando con los gastos de remediación a medida que va incurriendo en ellos, de esta manera se neutraliza la imposición sobre la renta gravada formada por el fideicomiso del fondo constituido en la etapa de obtención de generación de rentas con los desembolsos que se conoce se irán incurriendo para efectos de cumplir con la etapa de cierre de mina (Belaunde, 2002)

De esta manera el Legislador en Canadá permite una especie de diferimiento del ingreso obtenido en la etapa productiva compensándola con los gastos de remediación al final de la vida útil productiva del proyecto minero, permitiendo al inversionista no generar costos hundidos que resten competitividad a su inversión.

3.2 La inversión minera como factor significativo en la estructura del sistema tributario del Perú en los últimos años.

En la actualidad el Perú es uno de los principales productores de metales a nivel mundial y regional, destacándose como productor mundial de cobre, plata, estaño y zinc en los últimos años, representando el valor de las exportaciones de la producción minera el 55.06% del total de las exportaciones nacionales durante el año 2013.

El año 2018 la recaudación por impuesto a la renta se incremento en 11,8% respecto al 2017 siendo dicho resultado principalmente debido a los ingresos fiscales obtenidos del sector minero ⁶, siendo que el impuesto a la renta a pagar por dicho sector se vio incrementado en un 177% de un año al otro.

⁶ Semana Económica (2019)

Desde el año 2009 al 2018 el sector minero en el país ha generado aproximadamente el 20% del total de los ingresos tributarios del país generados por los pagos de impuesto a la renta empresarial, regalías mineras y los demás impuestos especiales del sector.

Este dato no es menor pues indica la carga tributaria que las empresas del sector minero soportan respecto a los ingresos económicos que el Estado demanda para atender el gasto público, como indica el estudio del Instituto de Economía Peruano (IPE) en el Perú las empresas mineras que tributan con la tasa del 30% sobre sus rentas gravables terminan asumiendo una carga fiscal del 47%, índice superior al que asumen empresas mineras en países mineros como Canadá, Australia y Chile.

En la actualidad el impuesto a la renta del 29.5% aplicable en Perú a las rentas empresariales (sin considerar aquellas con estabilidad tributaria) es significativamente superior a las tasas de dicho impuesto en Chile (25.5%), Bolivia (25%) y Ecuador (22%), países de la región igualmente atractivos a la inversión privada.

Para el año 2019 las proyecciones del Gobierno del crecimiento en el PBI están sustentados principalmente en el incremento de las inversiones en minera, en otros términos, el desarrollo de la economía del país y por tanto del cumplimiento de las metas económicas en cifras sociales y de bienestar de la población están condicionadas en gran medida, a los resultados económicos positivos que se originen producto de las inversiones en el sector minero que realicen en los próximos años.

Como se muestra en el siguiente cuadro es evidente la correlación de los resultados a nivel del Producto Bruto Interno (PBI) en el Perú y los resultados obtenidos por el sector minero en la última década:

2008-2017: PRINCIPALES VARIABLES MACROECONÓMICAS 1/
MAIN MACROECONOMIC VARIABLES

PRODUCTO / PRODUCT	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
PBI (Var % Real)	9.14	1.05	8.45	6.45	5.95	5.84	2.41	3.31	4.03	2.51
GDP (Real % Change)										
PBI Minero (Var % Real)	7.15	-2.12	-2.72	-2.12	2.51	4.26	-2.23	15.72	21.18	4.21
GDP (Real % Change)										
Exportaciones (US\$ MM)	31,018	27,071	35,803	46,376	47,411	42,861	39,533	34,414	37,020	44,918
Exports (US\$ MM)										
Exportaciones Mineras (US\$ MM) 2/ Metallic Exports (US\$MM)	18,277	16,630	22,155	28,018	28,189	24,511	21,209	19,649	22,417	27,745
Imports (US\$ MM)	28,449	21,011	28,815	37,152	41,018	42,356	41,042	37,331	35,132	38,652

1/

Datos sujetos a ajuste / DATA SUBJECT TO BE ADJUSTED

2/

Incluye exportaciones de productos minero metálicos (tradicionales) y no metálicos (no tradicionales)

Sin embargo, los datos estadísticos sobre el sector minero indican que luego del super ciclo que en el Perú alcanzo su pico entre los años 2011 al 2015, en los últimos tres años la inversión privada en dicho sector ha ido decreciendo de manera constante como se muestra a continuación:

2008-2017: INVERSIÓN MINERA POR RUBROS (US\$ Millones)
ANNUAL MINING INVESTMENT BY CATEGORIES (US\$ Millions)

RUBRO	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017 /1	ITEM
PLANTA BENEFICIO	141	320	416	1,125	1,140	1,414	890	446	238	287	ORE/MINERAL PROCESSING PLANT
EQUIPAMIENTO MINERO	177	500	518	776	525	789	558	654	387	491	MINING EQUIPMENT
EXPLORACIÓN	168	394	616	869	905	776	625	527	377	484	EXPLORATION
INFRAESTRUCTURA	321	376	828	1,407	1,797	1,808	1,464	1,228	1,079	1,557	INFRASTRUCTURE
OTROS	329	505	444	1,412	2,492	3,671	4,123	3,594	902	721	OTHER
DESARROLLO Y PREPARACIÓN	132	196	510	788	639	405	420	375	350	388	DEVELOPMENT AND PREPARATION
TOTAL /2	1,268	2,290	3,332	6,378	7,498	8,864	8,079	6,825	3,334	3,928	GRAND TOTAL

1/

Datos preliminares.

2/

Incluye inversión en los rubros de planta beneficio, equipamiento minero, desarrollo y preparación, infraestructura, exploración, y otros.

FUENTE: Declaración Estadística Mensual (ESTAMIN) - Ministerio de Energía y Minas.

Es evidente por tanto la importancia y trascendencia económica que desempeña la minería en los indicadores fiscales y de desempeño del país, sobre todo considerando la actual coyuntura del sector a nivel internacional de la caída de las inversiones mineras supeditadas a factores de demanda global de minerales.

3.3 Alternativas de solución a la deducción de los gastos por cierre de mina.

Como hemos podido desarrollar a lo largo del análisis efectuado podemos inferir que en la actualidad el régimen tributario aplicable en el Perú para la deducción de los gastos por remediación y cierre de mina en que incurre una empresa minera a lo largo de la vida útil del proyecto minero y sobre todo con mayor magnitud, al final de la vida productiva de la mina, no cumple con la aplicación adecuada de los principios tributarios de igualdad y capacidad contributiva previstos en la Constitución.

Mas aun dichos desembolsos incurridos tampoco cumplen con el objetivo económico de ser una herramienta tributaria de utilidad para el inversionista, que sea aprovechable financieramente y que redunde en el incremento de las inversiones en dicho sector, haciendo mas competitiva las condiciones fiscales para la inversión minera, ni tampoco son aprovechados por el Estado como incentivo fiscal para el incremento de nuevos proyectos mineros que si redunden en generación de riqueza gravable.

De acuerdo al estudio realizado por la Cooperación Alemana al Desarrollo – Agencia de la GIZ en el Perú (GIZ, 2011):

La conclusión principal acerca de las herramientas y los sistemas tributarios mineros en el mundo es que no existe un sistema óptimo ni perfecto. Cada país intenta balancear una carga tributaria justa para sus intereses, sin perder la competitividad del sector. (p. 48)

En línea con dicha conclusión podremos plantear algunos mecanismos fiscales que impliquen tanto el cabal cumplimiento de los principios tributarios de igualdad y capacidad contributiva aplicable a los gastos incurridos por las empresas mineras en las etapas de cierre y post cierre de mina de los proyectos mineros que desarrollen así como implicarían para el Estado mejorar la competitividad del sistema tributario en el sector minero, en particular el aplicable a las inversiones mineras, de manera de lograr incentivar e incrementar el nivel de inversiones en dicho sector, facilitar la viabilidad económica de nuevos proyectos mineros y como consecuencia ulterior, aumentar el nivel de recaudación fiscal provenientes de dicho sector.

Como primer planteamiento sugerimos la modificación de la Ley del Impuesto a la Renta respecto al tratamiento de las provisiones señaladas en el inciso f del art. 44 de dicha norma, la cual señala la no deducibilidad de las provisiones no admitidas de manera taxativa en el cuerpo de la Ley.

Sin embargo, en la misma norma se señala la posibilidad de deducción de provisiones específicas para ciertos tipos de sectores económicos como en el caso sector financiero o para determinadas obligaciones de tipo legal como las provisiones laborales para el cumplimiento de los beneficios sociales, entre otros tipos de situaciones que la Ley contempla como deducibles evidentemente por la naturaleza específica de la causalidad y razonabilidad de las mismas.

Es por ello que sería necesario incluir dentro de los gastos admitidos como deducibles dentro de la Ley del impuesto a la renta a las provisiones financieras realizadas por las empresas mineras originadas por mandato legal y que constituyen garantías reales para el cumplimiento de obligaciones asumidas aun incluso antes de iniciar actividades productivas. De esta manera se superaría la limitante señalada en la norma tributaria general respecto a la no deducibilidad de las provisiones no admitidas en esta Ley.

Como segundo planteamiento se debe actualizar y modificar la norma específica aplicable al sector, Ley General de Minería, de manera de igualar el tratamiento tributario especial que se señala para las etapas de exploración, desarrollo y explotación minera con el resto de las etapas que implican el desarrollo de los proyectos mineros, es decir las etapas de cierre y post cierre de mina. Si el Legislador ha considerado dentro de su estructura de diseño normativo que las primeras etapas del ciclo de vida de un proyecto minero requieren un tratamiento diferenciado por la misma naturaleza de la actividad extractiva, no habría justificación razonable para excluir las etapas finales del desarrollo de los proyectos mineros.

Es por ello que sugerimos la necesaria actualización de la normativa tributaria general y específica aplicable a los gastos de remediación y cierre de mina relacionados al sector minero en cumplimiento de la correcta aplicación de los principios tributarios contemplados en la Constitución, así como además como herramienta fiscal que permita la continuidad de

las inversiones mineras en el país dada la trascendencia económica que conllevan dichas inversiones.

Finalmente, como tercera alternativa de solución planteamos un mecanismo utilizado de manera similar en las legislaciones mineras de Chile y de Canadá, países con altos niveles de inversión minera, que consistiría en la creación de un mecanismo de responsabilidad compartida por parte del inversionista minero privado, así como por parte del Estado en su calidad de responsable solidario de la remediación ambiental de las zonas concesionadas para el desarrollo de las actividades mineras. Mediante este mecanismo se constituiría un Fondo de remediación ambiental para actividades de cierre y post-cierre de los proyectos mineros.

Este fondo se iría constituyendo a partir del inicio de la etapa de producción del proyecto minero por aportes distribuidos a lo largo de la vida útil productiva del mismo, de manera que al llegar al final de su producción se cuente con la totalidad del monto económico previsto en el Plan de cierre de minas y de las actualizaciones anuales realizadas, descontados los desembolsos que haya podido realizar el titular minero en el cierre progresivo del cierre de mina a lo largo de la vida útil del proyecto minero.

Dicho fondo estaría a cargo de la Entidad especializada del sector público de manera que la ejecución de la gestión y cumplimiento de la remediación ambiental quedaría a cargo del mismo Estado, asumiendo ya no solo la labor de mero fiscalizador sancionador sino de ejecutor y responsable garante de dichas labores de remediación.

Esta figura permitiría asegurar el cabal cumplimiento del Plan de Cierre de mina por parte de mismo Estado, que fue quien aprobó el mismo Plan.

Por el lado del inversionista minero los desembolsos anuales al Fondo de remediación se considerarían gastos deducibles en el ejercicio donde se incurran dada la naturaleza de obligatorios por parte del contribuyente y no reembolsables por parte del Estado.

Como se ha podido exponer en esta parte del trabajo desarrollado, los mecanismos financieros enfocados a utilizar de manera eficiente los gastos incurridos en la etapa final de los proyectos mineros sean estos de cierre o post-cierre, pueden resultar herramientas fiscales

útiles para el Estado en su objetivo de incrementar las inversiones en minería con el consecuente efecto domino que origina en la economía del país, incluidos sus efectos en la recaudación fiscal.



CONCLUSIONES

En base al análisis desarrollado a lo largo del trabajo podemos plantear las siguientes premisas frente a la problemática de la deducibilidad de los gastos de remediación y cierre de mina durante la vida útil de los proyectos mineros en el Perú:

1. Los principios tributarios de igualdad y capacidad contributiva no solo constituyen derechos constitucionales de las personas, y por tanto aplicable a las empresas, derivado de los principios de justicia y no confiscatoriedad, sino que resulta siendo elementos inherentes en la constitución y alcance de todo tributo, incluida su determinación, pues la aplicación del tributo esta indesligablemente supeditada a la existencia de capacidad económica. La limitante en la deducción fiscal de los gastos incurridos en las etapas de remediación y cierre de mina al final de la vida útil de los proyectos mineros termina afectando la aplicación correcta de los principios constitucionales mencionados, pues no solo se configura una injusta aplicación del principio de igualdad al no reconocerse los gastos necesarios, razonables y reales en que se incurrirán de manera obligatoria por mandato legal en la etapa final del ciclo productivo de los proyectos mineros, reconocimiento necesario para determinar la verdadera capacidad contributiva en cabeza del inversionista, sino además al no realizarse una correcta determinación de la obligación tributaria originada por los beneficios económicos obtenidos en la explotación del proyecto minero, el Legislador termina afectando de manera injusta el patrimonio del inversionista configurándose un supuesto de obligación tributaria confiscatoria por no reconocerse todos los gastos deducibles y necesarios para la generación de las rentas.
2. La determinación de la renta neta imponible de las empresas en función del ejercicio gravable señalado en el texto de la Ley del Impuesto a la Renta no implica necesariamente un cese del ciclo económico de las empresas y por tanto no debería representar una limitante en la determinación real de las rentas generadas por las empresas del sector minero a lo largo de su limitada vida útil económica. Más aun, siendo previsible con bastante exactitud la duración de la vida útil de los proyectos

mineros, los resultados negativos obtenidos en la última etapa productiva del proyecto minero relacionados principalmente a los gastos de remediación y cierre de mina, deberían ser razonablemente deducibles durante los ejercicios económicos de generación de renta gravable por parte del proyecto minero en una correcta aplicación del principio de capacidad contributiva.

3. El actual marco tributario general previsto en la Ley del Impuesto a la Renta, así como la normativa tributaria especial que rigen el sector minero no permiten una deducción tributaria adecuada de los gastos de remediación y cierre de mina incurridos por las empresas mineras en la operación y explotación de los proyectos mineros, limitándose la aplicación adecuada del principio de capacidad económica de dichas entidades. La normativa sectorial específica para el tratamiento tributario adecuado de dichos gastos en el sector minero, termina siendo insuficiente en la búsqueda del fin último del impuesto a la renta que es gravar la real capacidad económica de dichos contribuyentes, siendo por tanto necesario el Legislador implemente un tratamiento tributario diferenciado aplicable a los gastos de remediación y cierre de mina de los proyectos mineros.
4. Las inversiones mineras son grandes generadores de flujos económicos en los países donde se desarrollan actividades mineras, razón por la cual es de interés fiscal de los Estados captar la mayor cantidad de dichas inversiones, creando para ello mecanismos y herramientas fiscales eficientes y atractivas para el inversionista minero como parte de los factores de decisión en su inversión. En la misma línea las legislaciones fiscales en otros países con importante desarrollo de actividades mineras si permiten mecanismos que hacen viable la deducción de los gastos relacionados al cierre de mina de manera de incentivar la continuidad de la inversión en minería.
5. Finalmente, el análisis realizado nos permite evidenciar la trascendencia económica de los ingresos tributarios generados por el sector minero en el país no solo como fuente del sostenimiento del gasto público nacional sino como pilar del crecimiento económico en la actual coyuntura de alta competitividad a nivel regional por incentivar el desarrollo de las inversiones, para ello se requiere optimizar el marco

tributario haciéndolo eficiente y competitivo en términos fiscales, objetivo que se justifica debido al impacto económico y fiscal que representan dichas inversiones para el país.



REFERENCIAS

- Ataliba, Geraldo (1987) *Hipótesis de la Incidencia Tributaria*. Instituto Peruano de Derecho Tributario, Lima.
- Belaunde Plenge, Walther (2012) *Aspectos tributarios de los programas de medio ambiente mineros*. Recuperado del sitio de internet http://www.ipdt.org/editor/docs/02_Rev40_WBP.pdf
- Bravo Cucci, Jorge (2003). *Fundamentos de Derecho Tributario*, Lima, Palestra Editores.
- Danos Ordoñez, Jorge (2006) “El principio constitucional de no confiscatoriedad de los tributos en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional peruano”. En: *Libro Homenaje a Armando Zolezzi*, Lima, pp.135-167
- Gamba Valega, Cesar (2006) “Capacidad económica y jurisprudencia del Tribunal Constitucional”. En *Libro Homenaje a Armando Zolezzi*, Lima, pp.197-215.
- García Schreck, Marcial (2012) “Implicancias tributarias en el exterior de los nuevos gravámenes mineros”. Presentación en *Perspectivas de la Tributación en el 2012*, IPDT.
- Jiménez, Juan Pablo y Podestá, Andrea. “Inversión, incentivos fiscales y gastos tributarios en América Latina”. En CEPAL, *Serie Macroeconomía del desarrollo N° 77*. Naciones Unidas, Chile.
- Mendoza Bellido, Waldo (2011) “*Propuestas para la política impositiva aplicable al sector de minería e hidrocarburos: Teoría, experiencias y propuesta de política para el Perú*”, Consorcio de Investigación Económica y Social.
- Sociedad Nacional de Minería, Petróleo y Energía (2011) *Manual de aplicación práctica de las Normas Internacionales de Información Financiera en el sector minero*.

Tarsitano, Alberto (2005). “El Principio de Capacidad Contributiva. Un enfoque dogmático”. En *Estudios de derecho tributario constitucional e internacional*, Editorial Abaco de Rodolfo De Palma, Universidad Austral, Buenos aires, pp.407-423.

Instituto Peruano de Economía (2011) *La Tributación Minera en el Perú: Contribución, Carga Tributaria y Fundamentos Conceptuales*, Instituto Peruano de Economía por encargo de la SNMPE.

Sentencia recaída en el Expediente N.º 02835-2010-PA/TC (13 de diciembre de 2011) Recuperado del sitio de internet:

<https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2012/02835-2010-AA.html>

Sentencia recaída en el Expediente N.º 646-96-AA/TC (28 de octubre de 1996)

Recuperado del sitio de internet:

<http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/1997/00646-1996-AA.html>

Estrella Amaro, Ronal (2017) Incentivos del estado para la inversión en exploración minera. Recuperado del sitio de internet:

<https://gerens.pe/blog/incentivos-del-estado-para-la-inversion-en-exploracion-minera/>

Saade Hazin, Miryam (2014) *Buenas practicas que favorezcan una minería sustentable. La problemática en torno a los pasivos ambientales mineros en Australia, el Canadá, Chile, Colombia, los Estados Unidos, México y el Perú*. Santiago de Chile: Naciones Unidas, CEPAL.

Ministerio de Economía y Finanzas (2011). Recuperado del sitio internet:

https://www.mef.gob.pe/moldeandofuturo/images/brochures/Recuperacion_IgV_version_espanol.pdf