

INFORME N.° 014-2012-SUNAT/4B0000

MATERIA:

Se consulta si procede deducir como gasto para la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, la parte de la Regalía Minera, Impuesto Especial a la Minería y del Gravamen Especial a la Minería efectivamente pagada durante el año 2011 a través de los anticipos de las respectivas obligaciones correspondientes a los meses de octubre y noviembre de dicho período.

BASE LEGAL:

- Ley N.° 28258, Ley de Regalía Minera, publicada el 24.6.2004, modificada por la Ley N.° 29788⁽¹⁾ (en adelante, Ley de Regalía Minera).
- Ley N.° 29789, que crea el Impuesto Especial a la Minería, publicada el 28.9.2011 (en adelante, Ley del IEM).
- Ley N.° 29790, que establece el Marco Legal del Gravamen Especial a la Minería, publicada el 28.9.2011 (en adelante, Ley del GEM).
- Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N.° 179-2004-EF, publicado el 8.12.2004 y normas modificatorias (en adelante, TUO de la Ley del Impuesto a la Renta).
- Reglamento de la Ley N.° 28258 – Ley de Regalía Minera, aprobado por el Decreto Supremo N.° 157-2004-EF, publicado el 15.11.2004 y normas modificatorias (en adelante, Reglamento de la Ley de Regalía Minera).
- Reglamento de la Ley N.° 29790 – Ley que establece el Marco Legal del Gravamen Especial a la Minería, aprobado por el Decreto Supremo N.° 173-2011-EF, publicado el 29.9.2011 (en adelante, Reglamento de la Ley del GEM).

ANÁLISIS:

1. Regalía Minera

- 1.1 De acuerdo con el numeral 2.1 del artículo 2° de la Ley de Regalía Minera, ésta es la contraprestación económica que los sujetos de la actividad minera pagan al Estado por la explotación de los recursos minerales metálicos y no metálicos.

Por su parte, el artículo 11° de la citada Ley de Regalía Minera⁽²⁾ señala que el monto efectivamente pagado por concepto de regalía minera será considerado gasto del Impuesto a la Renta en el ejercicio correspondiente.

De otro lado, el artículo 10° del Reglamento de la Ley de Regalía Minera dispone que el monto efectivamente pagado por concepto de regalía minera constituye gasto para efectos del Impuesto a la Renta. Dicho gasto será deducible en el ejercicio en que se pague la regalía.

¹ Publicada el 28.9.2011.

² Según texto modificado por la Ley N.° 29788, publicada el 28.9.2011.

Sin embargo, antes de la modificación introducida por la Ley N.º 29788, el artículo 11º de la Ley de Regalía Minera disponía que el monto efectivamente pagado por concepto de Regalía Minera debía ser considerado como costo en el año fiscal correspondiente.

Así pues, con ocasión de la modificación introducida por la Ley N.º 29788, la contraprestación económica que los sujetos de la actividad minera pagan al Estado por la explotación de los recursos minerales metálicos y no metálicos ha dejado de ser costo para ser gasto del ejercicio correspondiente.

- 1.2 Con relación a la vigencia de la referida modificación dispuesta por Ley N.º 29788, es del caso señalar que, la Norma X del Título Preliminar del Código Tributario⁽³⁾ dispone que las leyes tributarias rigen desde el día siguiente de su publicación en el Diario Oficial, salvo disposición contraria de la misma que posterga su vigencia en todo o en parte.

Agrega que tratándose de los elementos contemplados en el inciso a) de la Norma IV del mismo Título, las leyes referidas a tributos de periodicidad anual rigen desde el primer día del siguiente año calendario, a excepción de la supresión de tributos y de la designación de los agentes de retención o percepción, las cuales rigen desde la vigencia de la Ley, Decreto Supremo o la Resolución de Superintendencia, de ser el caso.

Con respecto a lo señalado en el párrafo anterior, cabe indicar que el inciso a) de la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario dispone que sólo por Ley o por Decreto Legislativo, en caso de delegación, se puede crear, modificar y suprimir tributos; señalar el hecho generador de la obligación tributaria, la base para su cálculo y la alícuota; el acreedor tributario; el deudor tributario y el agente de retención o percepción, sin perjuicio de lo establecido en el artículo 10⁽⁴⁾ del mismo Código.

Así pues, en el caso de tributos de periodicidad anual las modificaciones relacionadas con la base de cálculo del Impuesto a la Renta, rigen a partir del primer día del siguiente año calendario a la fecha de publicación de la norma correspondiente.

Cabe tener en cuenta que el hecho que determinado concepto sea considerado costo o gasto tiene incidencia directa en la determinación de la base de cálculo del Impuesto a la Renta.

En ese sentido, como quiera que la modificatoria introducida por la Ley N.º 29788 al artículo 11º de la Ley de Regalía Minera está referida a aspectos vinculados con la base de cálculo del Impuesto a la Renta, dicha norma entró en vigencia en el ejercicio 2012; y por lo tanto, a partir del 1.1.2012 la Regalía Minera debe ser considerada como gasto para efecto de la determinación del Impuesto a la Renta de tercera categoría de dicho ejercicio.

En consecuencia, la calificación como gasto de la regalía minera rige a partir del 1 de enero del 2012; mientras que antes de dicho ejercicio constituía un costo.

³ Cuyo Texto Único Ordenado ha sido aprobado por el Decreto Supremo N.º 135-99-EF, publicado el 19.8.1999, y normas modificatorias.

⁴ Que contiene disposiciones sobre la designación de agentes de retención o percepción.

- 1.3 De otro lado, cabe tener en cuenta que conforme a lo dispuesto en el artículo 4° de la Ley de Regalía Minera, la regalía minera se determinará trimestralmente aplicando sobre la utilidad operativa trimestral de los sujetos de la actividad minera, la tasa efectiva conforme a lo señalado en el Anexo de dicha Ley, por lo que debe entenderse que una vez determinada la misma se establece el monto final de la obligación debida.

Ahora bien, en lo que concierne al ejercicio 2011, la Única Disposición Complementaria Transitoria de la Ley N.° 29788, entre otras consideraciones, ha señalado que excepcionalmente en los meses de octubre, noviembre y diciembre del ejercicio 2011, los sujetos de la actividad minera efectuarán anticipos mensuales que serán determinados multiplicando los siguientes conceptos: i) los ingresos generados por las ventas mensuales; ii) el margen operativo del ejercicio 2010; y, iii) la tasa efectiva aplicable conforme al Anexo de la misma Ley. A tal efecto deberán declarar y efectuar el pago del anticipo hasta el último día hábil del mes siguiente al que corresponda.

Agrega la citada Disposición Complementaria Transitoria que al momento de efectuar el pago definitivo de la regalía determinada en el trimestre de octubre a diciembre del 2011, se restarán los pagos efectuados por concepto de anticipos mensuales. En caso que dichos anticipos excedan a la regalía por pagar, dicho monto en exceso se aplicará contra la regalía que venza con posterioridad a la presentación de la declaración jurada en que aquella fue determinada.

Así pues, tratándose de los montos efectivamente pagados en el ejercicio 2011, efectuados por concepto de anticipos de la regalía minera correspondientes a los meses de octubre y noviembre del ejercicio 2011, éstos serán considerados como costo para el Impuesto a la Renta del citado ejercicio, hasta por el monto que corresponda a la obligación final determinada por el trimestre Octubre-Diciembre del 2011.

2. Impuesto Especial a la Minería

- 2.1 El artículo 37° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta dispone que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por la misma norma. En ese sentido, el inciso b) de dicho artículo señala que son deducibles los tributos que recaen sobre bienes o actividades productoras de rentas gravadas.

- 2.2 Ahora bien, el numeral 1.1 del artículo 1° de la Ley del IEM crea dicho impuesto especial, el cual grava la utilidad operativa obtenida por los sujetos de la actividad minera, proveniente de las ventas de los recursos minerales metálicos en el estado en que se encuentren, así como la proveniente de los autoconsumos y retiros no justificados de los referidos bienes.

Por su parte, el artículo 9° de la citada Ley establece que el monto efectivamente pagado por concepto del IEM será considerado como gasto para efectos del Impuesto a la Renta en el ejercicio en que fue pagado.

Así pues, tratándose del IEM, el mismo es deducible como gasto para la determinación del Impuesto a la Renta, siendo deducible en el ejercicio en que es efectivamente pagado.

- 2.3 De otro lado, cabe indicar que los artículos 2° y 3° de la Ley del IEM disponen que el IEM es de periodicidad trimestral naciendo la obligación de pago al cierre de cada trimestre (enero-marzo, abril-junio, julio-setiembre, octubre-diciembre, de acuerdo con el artículo 4°).

A su vez, el artículo 6° de la mencionada Ley señala que los sujetos de la actividad minera tienen la obligación de presentar la declaración y efectuar el pago del impuesto correspondiente a cada trimestre dentro de los últimos doce días hábiles del segundo mes siguiente a su nacimiento.

Ahora bien, tratándose del ejercicio 2011, la Única Disposición Complementaria Transitoria de la Ley del IEM dispone que excepcionalmente, en los meses de octubre, noviembre y diciembre del ejercicio 2011, los sujetos de la actividad minera efectuarán anticipos mensuales que serán determinados multiplicando los siguientes conceptos: i) los ingresos generados por las ventas mensuales; ii) el margen operativo del ejercicio 2010; y, iii) la tasa efectiva aplicable conforme al Anexo de la misma Ley. A tal efecto deberán declarar y efectuar el pago del anticipo hasta el último día hábil del mes siguiente al que corresponda.

Agrega que, al importe del IEM determinado por el trimestre de octubre a diciembre del 2011, se le restarán los pagos efectuados por concepto de anticipos mensuales. Añade que de resultar que los anticipos exceden el Impuesto a pagar, dicho monto en exceso se aplicará contra el Impuesto que vence con posterioridad a la declaración jurada en que aquel fue determinado.

Como se puede apreciar, los pagos por concepto de anticipos del IEM correspondientes a los meses de octubre y noviembre del 2011, son deducibles como gasto en dicho ejercicio, siempre que hayan sido efectivamente realizados el mismo ejercicio, hasta por el monto que corresponda a la obligación final determinada por el trimestre Octubre-Diciembre del 2011⁽⁵⁾.

3. Gravamen Especial a la Minería

- 3.1 De acuerdo con los artículos 1° y 2° de la Ley del GEM, se establece un gravamen, el mismo que es un recurso público originario proveniente de la explotación de recursos naturales no renovables que, de conformidad con la propia norma, se hace aplicable a los sujetos de la actividad minera en mérito y a partir de la suscripción de convenios con el Estado, respecto de proyectos por los que se mantienen vigentes Contratos de Garantías y Medidas de Promoción a la Inversión de conformidad con el Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería, aprobado por el Decreto Supremo N.° 014-92-EM y normas modificatorias.

Además, según el inciso c) del artículo 3° de la referida Ley, el monto efectivamente pagado por concepto del GEM es deducible como gasto para efectos del Impuesto a la Renta.

A su vez, el artículo 9° del Reglamento de la Ley del GEM señala que, a efectos de lo dispuesto en el inciso c) mencionado en el párrafo anterior, el monto efectivamente pagado por concepto del GEM constituye gasto para efecto del Impuesto a la Renta, siendo aplicable en el ejercicio en que se pague dicho gravamen.

⁵ Nótese que los pagos anticipados que excedan el referido Impuesto no pueden ser considerados como gasto dado que pueden aplicarse contra el IEM que vence con posterioridad a la presentación de la declaración jurada en que aquél fue determinado.

Como se aprecia, de acuerdo con las normas que regulan el GEM, éste es deducible como gasto para la determinación del Impuesto a la Renta en el ejercicio en el que es efectivamente pagado.

- 3.2 De otro lado, cabe señalar que el inciso a) del artículo 3° de la Ley del GEM establece que dicho gravamen es de periodicidad trimestral y nace al cierre de cada trimestre.

Ahora bien, en relación con el ejercicio 2011, la Única Disposición Complementaria Transitoria de la Ley del GEM establece la posibilidad que los sujetos del gravamen puedan efectuar anticipos mensuales por el último trimestre del año fiscal 2011, los que se determinarán de acuerdo a lo que se establezca en el Reglamento.

Por su parte, la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Reglamento de la Ley del GEM señala que, al importe del GEM determinado por el trimestre de octubre a diciembre del 2011, se le restarán los pagos efectuados por concepto de anticipos mensuales. Añade que de resultar que los anticipos exceden el Gravamen a pagar, dicho monto en exceso se aplicará contra el Gravamen que venza con posterioridad a la presentación de la declaración jurada en que aquel fue determinado.

Así pues, los pagos por concepto de anticipos mensuales del GEM correspondientes a los meses de octubre y noviembre del ejercicio 2011, son deducibles como gasto en dicho ejercicio siempre que hayan sido efectivamente realizados en el mismo, hasta por el monto que corresponda a la obligación final determinada por el trimestre Octubre-Diciembre del 2011⁽⁶⁾.

CONCLUSIONES:

1. Los montos efectivamente pagados en el ejercicio 2011 por concepto de anticipos de la Regalía Minera correspondientes a los meses de octubre y noviembre del ejercicio 2011, serán considerados como costo para el Impuesto a la Renta, hasta por el límite que corresponda a la obligación final que se determine por el trimestre Octubre-Diciembre del 2011.
2. Los montos efectivamente pagados en el ejercicio 2011 por concepto de anticipos del Impuesto Especial a la Minería y Gravamen Especial a la Minería correspondientes a los meses de octubre y noviembre del 2011, serán deducibles como gasto para la determinación del Impuesto a la Renta correspondiente a dicho ejercicio, hasta por el límite que corresponda a la obligación final que se determine por el trimestre Octubre-Diciembre del 2011.

Lima, 2 de Marzo de 2012.

ORIGINAL FIRMADO POR:
MÓNICA PATRICIA PINGLO TRIPI
Intendente Nacional Jurídico (e)
Intendencia Nacional Jurídica

aqca
A0024-D12
IMPUESTO A LA RENTA – Deducibilidad como gasto de los anticipos efectuados por Regalía Minera, Impuesto Especial a la Minería y Gravamen Especial a la Minería.

⁶ Nótese que los pagos anticipados que excedan el referido Gravamen no pueden ser considerados como gasto dado que pueden aplicarse contra el GEM que vence con posterioridad a la presentación de la declaración jurada en que aquél fue determinado.