



INFORME N.º 055-2018-SUNAT/7T0000

MATERIA:

Tratándose de una empresa minera que efectuó pagos por concepto del Gravamen Especial a la Minería establecido mediante Ley N.º 29790 (en adelante, GEM) considerando los resultados obtenidos por dos concesiones mineras, siendo que al momento de efectuarlos solo una de ellas se encontraba con estabilidad tributaria garantizada en virtud de un contrato suscrito con el Estado, cuya vigencia ya ha concluido, se formula las siguientes consultas:

1. El GEM pagado por la concesión o unidad que no contaba con contrato de estabilidad tributaria y por lo tanto no estaba comprendida en el convenio suscrito con el Estado para la aplicación del gravamen ¿califica como pago indebido o en exceso?
2. En caso sea afirmativa la respuesta a la pregunta anterior, y de acuerdo a las normas correspondientes, ¿estos pagos indebidos o en exceso pueden ser objeto de devolución al contribuyente en caso este lo solicite?
3. En caso sea afirmativa la respuesta a la pregunta anterior, y de acuerdo a las normas correspondientes, ¿los pagos efectuados por concepto del GEM calificados como indebidos o en exceso son deducibles como gasto para efectos del impuesto a la renta?

BASE LEGAL:

- Ley que establece el marco legal del Gravamen Especial a la Minería, Ley N.º 29790, publicada el 28.9.2011 (en adelante, Ley del GEM).
- Reglamento de la Ley N.º 29790, Decreto Supremo N.º 173-2011-EF, publicado el 29.9.2011 (en adelante, Reglamento de la Ley del GEM).
- Ley que autoriza a la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT la aplicación de normas que faciliten la administración de regalías mineras, Ley N.º 28969, publicada el 25.1.2007.
- Decreto Supremo N.º 212-2013-EF, mediante el cual se dicta normas complementarias de la Ley N.º 28969, publicada el 30.8.2013.

ANÁLISIS:

1. En cuanto a la primera y segunda consultas, conforme a lo dispuesto en el artículo 2º de la Ley del GEM, dicho gravamen constituye un recurso público originario proveniente de la explotación de recursos naturales no renovables

que, de conformidad con esta ley, se hace aplicable a los sujetos de la actividad minera⁽¹⁾ 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 (TUO) de la Ley General de Minería.

Añade la norma que el gravamen es el resultado de aplicar sobre la utilidad operativa trimestral de los sujetos de la actividad minera, la tasa efectiva conforme a lo señalado en el Anexo II de dicha ley, la que se establece en función al margen operativo.

Al respecto, debe tenerse en cuenta que el inciso l) del artículo 2° del Reglamento de la Ley del GEM prevé que se entiende por utilidad operativa a la definida en el inciso f) del Anexo I de dicha ley⁽²⁾, proveniente de las concesiones comprendidas en cada uno de los Contratos de Garantía⁽³⁾, excluidos los resultados provenientes de otras fuentes distintas a la explotación de los recursos minerales metálicos, en el estado en que se encuentren, y antes de considerar intereses e impuesto a la renta.

De otro lado, el artículo 5° de la Ley del GEM establece que para la realización, por parte de la SUNAT, de las funciones asociadas al pago del GEM, son de aplicación las disposiciones de la Ley N.° 28969, incluyendo lo dispuesto en el artículo 33° del TUO del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N.° 135-99-EF⁽⁴⁾. A tal efecto, toda mención a la regalía minera efectuada en la Ley N.° 28969, deberá entenderse como referida al GEM, cuando sea aplicada para la administración de esta.

Al respecto, cabe indicar que la Ley N.° 28969 dispone que:

- a) Para la realización, por parte de la SUNAT, de las funciones asociadas al pago de la regalía minera –y también del GEM, de acuerdo a lo señalado en el párrafo anterior– es de aplicación, entre otras, la

¹ El inciso a) del Anexo I de la citada ley define como sujetos de la actividad minera a los titulares de las concesiones mineras y los cesionarios que realizan actividades de explotación de recursos minerales metálicos según lo establecido en el Título Décimo Tercero del TUO de la Ley General de Minería. Dicho término también incluye a las empresas integradas que realicen dichas actividades.

² Según el cual, es el resultado de restar a los ingresos generados por las ventas realizadas de los recursos minerales metálicos, en el estado en que se encuentren, las deducciones, teniendo en cuenta lo dispuesto en el último párrafo de dicho literal. En el caso de los autoconsumos y los retiros no justificados de los referidos bienes, no son deducibles los costos y gastos de aquellos.

³ Son los Contratos de Garantías y Medidas de Promoción a la Inversión de conformidad con el TUO de la Ley General de Minería, aprobado por el Decreto Supremo N.° 014-92-EM y normas modificatorias [inciso c) del artículo 2° de dicho reglamento], en adelante, “Contratos de Garantía de Estabilidad Tributaria”.

⁴ En adelante, Código Tributario. Cabe indicar que su nuevo TUO, ahora vigente, ha sido aprobado por el Decreto Supremo N.° 133-2013-EF, publicado el 22.6.2013 y normas modificatorias.

disposición del artículo 38° del Código Tributario, que regula el supuesto de devoluciones de pagos indebidos o en exceso (artículo 3°).

- b) Los pagos indebidos o en exceso (en el caso de la regalía minera, y también en el caso del GEM, de acuerdo a lo señalado en el párrafo anterior) solo podrán ser objeto de compensación. Para efectos de dicha compensación, dichos pagos indebidos o en exceso serán imputados a las deudas más antiguas que existan o a las que se generen por concepto de regalía minera (y del GEM, según corresponda), siguiendo las reglas establecidas en el primer párrafo de su artículo 7°⁽⁵⁾; siendo que solamente se podrá realizar la devolución de los pagos indebidos o en exceso, cuando se trate del caso de cierre de mina (tercer párrafo del artículo 7°).

Sin embargo, la cuarta disposición complementaria final del Decreto Supremo N.° 212-2013-EF, que regula la devolución de pagos indebidos de sujetos que no se encuentran obligados al pago de la regalía minera – aplicable también al GEM, por lo señalado en el párrafo precedente al anterior–, señala que para la devolución de pagos indebidos realizados por sujetos que no se encuentran obligados al pago de la regalía minera (ni al pago del GEM) será de aplicación lo dispuesto en el artículo 5°⁽⁶⁾, salvo lo relativo a la presentación de una copia autenticada por el fedatario de la SUNAT del certificado o certificados de cierre final que acredita(n) el cierre de todas las minas.

De las normas citadas se tiene que:

- a) El GEM es 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 Garantía de Estabilidad Tributaria; siendo que su base de cálculo es la utilidad operativa trimestral de tales sujetos, proveniente solo de las concesiones comprendidas en cada uno de los Contratos de Garantía de Estabilidad Tributaria⁽⁷⁾.

⁵ Los pagos en el caso de la regalía minera (y del GEM, según corresponda) se imputarán en primer lugar, si lo hubiere, al interés moratorio que corresponda a la regalía (y al GEM) y/o a las multas, y luego a la regalía minera (y del GEM) o multa, de ser el caso; salvo lo dispuesto en el penúltimo párrafo del artículo 117° del Código Tributario, respecto a las costas y gastos.

⁶ Artículo que regula el procedimiento de devolución.

⁷ Excluidos los resultados provenientes de otras fuentes distintas a la explotación de los recursos minerales metálicos, en el estado en que se encuentren, y antes de considerar intereses e impuesto a la renta.

b) Los pagos indebidos o en exceso en el caso del GEM podrán ser objeto de:

1) Compensación.

2) Devolución, en principio, solamente cuando se trate del caso de cierre de mina; y también en caso de sujetos que ya no se encuentran obligados al pago del GEM.

En ese sentido, tratándose de una empresa minera que efectuó pagos por concepto del GEM considerando los resultados obtenidos por dos concesiones mineras, no obstante que al momento de efectuarlos solo mantenía vigente un Contrato de Garantía de Estabilidad Tributaria por una de tales concesiones:

a) El GEM pagado por la concesión o unidad que no contaba con Contrato de Garantía de Estabilidad Tributaria y por lo tanto no estaba comprendida en el convenio suscrito con el Estado para la aplicación del GEM califica como pago indebido o en exceso⁽⁸⁾.

b) Este pago indebido o en exceso puede ser objeto de devolución al contribuyente en caso lo solicite, siempre que este ya no se encuentre obligado al pago del GEM, al no tener ninguna concesión minera que cuente con Contrato de Garantía de Estabilidad Tributaria al momento de la solicitud de devolución.

2. En cuanto a la tercera consulta, el inciso c) del artículo 3° de la Ley del GEM establece que una de las características del GEM es que el monto efectivamente pagado por este concepto es deducible como gasto para efectos del impuesto a la renta.

En el mismo sentido, el artículo 9° de su reglamento dispone que, a efectos de lo dispuesto en el inciso c) antes citado, el monto efectivamente pagado por concepto de GEM, constituye gasto para efectos del impuesto a la renta, siendo que dicho gasto será aplicable en el ejercicio en que se pague el GEM.

Toda vez que conforme a las normas citadas el monto efectivamente pagado por concepto de GEM constituye gasto para efectos del impuesto a

⁸ Cabe indicar que en el Informe N.º 0185-2015-SUNAT/5D0000 (<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2015/informe-oficios/i185-2015.pdf>) se menciona que tal como se ha señalado en los Informes N.ºs 227-2001-SUNAT/K00000 y 193-2007-SUNAT/2B0000, disponibles en el Portal SUNAT, el pago indebido implica una atribución patrimonial que carece de sustento jurídico y genera la obligación de restituir el monto de lo cobrado indebidamente, siendo que los pagos en exceso también constituyen pagos indebidos, pues aquellos son pagos sin causa legítima (pago indebido) circunscritos a los supuestos en que sí correspondía pagar un impuesto y este fue pagado en demasía.

la renta, y siendo que el monto a que se alude no comprende a los pagos indebidos o en exceso por dicho concepto, estos no constituyen gasto para efectos del impuesto a la renta; más aun cuando estos últimos tienen un tratamiento distinto, que ha sido materia de análisis en el numeral precedente (compensación o devolución, según corresponda).

En consecuencia, los pagos efectuados por concepto del GEM calificados como indebidos o en exceso no son deducibles como gasto para efectos del impuesto a la renta.

CONCLUSIONES:

Tratándose de una empresa minera que efectuó pagos por concepto del GEM considerando los resultados obtenidos por dos concesiones mineras, no obstante que al momento de efectuarlos solo mantenía vigente un Contrato de Garantía de Estabilidad Tributaria por una de tales concesiones:

- a) El GEM pagado por la concesión o unidad que no contaba con Contrato de Garantía de Estabilidad Tributaria y por lo tanto no estaba comprendida en el convenio suscrito con el Estado para la aplicación del GEM califica como pago indebido o en exceso.
- b) Este pago indebido o en exceso puede ser objeto de devolución al contribuyente en caso lo solicite, siempre que este ya no se encuentre obligado al pago del GEM, al no tener ninguna concesión minera que cuente con Contrato de Garantía de Estabilidad Tributaria al momento de la solicitud de devolución.
- c) Los pagos efectuados por concepto del GEM calificados como indebidos o en exceso no son deducibles como gasto para efectos del impuesto a la renta.

Lima, 29 MAYO 2018

Original firmado por

ENRIQUE PINTADO ESPINOZA

Intendente Nacional

Intendente Nacional Jurídico Tributario

SUPERINTENDENCIA NACIONAL ADJUNTA DE TRIBUTOS INTERNOS

nmc
CT064-2018
CT065-2018
CT066-2018

GRAVAMEN ESPECIAL A LA MINERIA – Pagos indebidos o en exceso – Deducibilidad de Gastos.