

ASPECTOS TRIBUTARIOS DE LOS CONTRATOS DE LICENCIA PETROLEROS: ALGUNAS PROPUESTAS DE MODIFICACIÓN

Fernando Zuzunaga del Pino**

Nuestro país tiene gran potencial para la explotación y exploración de hidrocarburos, dentro de los cuales se encuentra el petróleo. Por ello, para lograr el desarrollo de dicho sector, es necesario que el legislador establezca reglas claras, de fácil comprensión y que se configuren como un incentivo para los inversionistas.

En el presente artículo, el autor, partiendo de la premisa que nuestro país compite con otros en la captación de inversiones para la exploración y explotación de los recursos petroleros, analiza los beneficios tributarios otorgados actualmente a los inversionistas, proponiendo las modificaciones necesarias a los defectos o vacíos que presenta nuestra legislación.

Pilar fundamental del desarrollo económico de nuestro país es la inversión en el sector hidrocarburos¹. Si bien contamos con un marco jurídico sectorial destinado a promover el desarrollo de tal actividad -básicamente contenido en nuestra Ley Orgánica de Hidrocarburos, Ley 26221, y recientemente en la Ley de Promoción del Desarrollo de la Industria del Gas Natural, Ley 27133-, consideramos que la experiencia de los últimos años obliga a meditar sobre las bondades de tal marco jurídico y a reevaluar si requerimos ajustes al mismo.

Motiva el presente artículo la actual situación que viene padeciendo la actividad de hidrocarburos en nuestro país. Reciente información obtenida de PERUPETRO S.A. indica que se encuentran vigentes 26 contratos de licencia, 6 de servicios y uno de operaciones, número bastante reducido si lo comparamos con el número de contratos vigentes en 1997, año en el que manteníamos 47 contratos de licencia e igual número en el caso de los otros contratos. Si adicionalmente incorporamos como elemento de juicio las cifras que arroja la balanza comercial del sector hidrocarburos el escenario empeora: nuestra balanza es constantemente deficitaria.

Ahora bien, dentro del marco jurídico que será materia de comentario, nos centraremos en el contrato de licencia² por ser el instrumento jurídico más utilizado

* Cabe señalar que por solicitud del autor, dejamos expresa constancia que el presente artículo fue redactado previamente a las propuestas de modificación de las leyes que regulan los contratos de estabilidad jurídica para la inversión extranjera.

** Abogado. Profesor de Derecho Tributario de la Pontificia Universidad Católica del Perú y de la Universidad Peruana de Ciencias Aplicadas.
¹ Aun cuando los términos hidrocarburo y petróleo se distinguen en la medida que el primero alude al género mientras que el segundo a una de sus especies, por motivos de redacción nos referiremos en el presente artículo indistintamente a ambos.

² En lo sucesivo nos limitaremos a referirnos a los contratos de licencia, modalidad a través de la cual el contratista obtiene la autorización de explorar y explotar o explotar hidrocarburos en el área del contrato, adquiriendo la propiedad de dichos hidrocarburos, a cambio del pago de una regalía al Estado. Nuestra Ley Orgánica de Hidrocarburos, Ley 26221, regula además los contratos de servicios -por los que el contratista lleva a cabo actividades de exploración y/o explotación de hidrocarburos en el área del contrato recibiendo a cambio de PERUPETRO S.A. una retribución en función a la producción-, y se refiere a otras modalidades contractuales que sean autorizadas por el Ministerio de Energía y Minas.

por los inversionistas para el ejercicio de la actividad petrolera. Como sabemos, tal contrato puede tener por objeto la exploración y explotación o únicamente la explotación de hidrocarburos.

Aun cuando consideramos que la razón fundamental de la falta de grandes inversiones recientes en el sector, evidenciada a través de los escasos contratos de licencia que se vienen celebrando, es una consecuencia lógica de la lastimosa experiencia vivida en los últimos años caracterizada por la ausencia de descubrimientos importantes que motiven una participación más activa del inversionista –no se incluye a Camisea descubierta en 1982-, y no a causa de un defectuoso marco jurídico regulador del sector, creemos que un repaso y análisis de tal marco no está demás si lo hacemos con el siguiente doble propósito (i) enfrentando el problema fáctico de la ausencia de descubrimientos: buscar un mayor incentivo para el contratista que lo induzca a invertir en el Perú, esto es, promover la inversión sobre todo en exploración petrolera, asignándole a esa etapa un régimen más beneficioso que el que otros países dispensan; y, (ii) advirtiendo los defectos del sistema actual: formular, ahí donde lo consideremos pertinente, las sugerencias de modificación ya sea con el fin de completar los vacíos existentes, aclarar temas dudosos o mejorar la regulación de algunas materias.

Hecho este preámbulo vamos a dividir el presente trabajo en función a algunos de los temas que a nuestro juicio deben ser materia de perfeccionamiento.

I. ESTABILIDAD TRIBUTARIA

1.1 Alcances: Tributos comprendidos

Discusión de larga data ha sido los alcances de la garantía de estabilidad otorgada por la Ley General de Hidrocarburos, Ley 26221 -en lo sucesivo LOH-, así como por sus normas reglamentarias. La controversia se centra en dilucidar si las tres especies del género tributo “impuestos, contribuciones y tasas” -comprendidas en la clasificación tripartita adoptada por nuestra Constitución, Código Tributario, Ley Marco del Sistema Tributario Peruano, entre otras normas- están incluidas en la estabilidad o si ésta sólo alcanza a la especie impuestos.

Doctrinariamente se discute la inclusión de las contribuciones y tasas dentro de un régimen de incentivos tributarios como el comprendido en un contrato de estabilidad. Se dice que tales tributos, al ser vinculados, y consecuentemente tener como hecho genera-

dor la realización de una actividad estatal dirigida -ya sea en forma mediata o inmediata- al contribuyente, y que se traduce en el caso de la contribución en un beneficio, y en el caso de la tasa en un servicio individualizado, originan una obligación pecuniaria relacionada en cierta medida con la actividad estatal desplegada, máxime si para nuestro sistema el rendimiento de tales tributos debe destinarse al costo de la referidas actividades estatales. De ahí que no sea razonable incluir a tales especies de tributos en la estabilidad.

Concordamos con la opinión expuesta en el párrafo anterior. Un régimen de estabilidad que implica mantener en forma incólume, congelada, por un plazo determinado la aplicación de determinadas normas, consagrándose de esta manera el principio de seguridad jurídica a favor del inversionista a través de la celebración de verdaderos contratos ley, tiene sentido en tributos como los impuestos en donde los supuestos gravados inciden en la actividad económica desplegada por el referido inversionista y no en tributos como las contribuciones y las tasas en donde tal supuesto gravado es la actividad del estado cuyo costo, de acuerdo con nuestro sistema, se traslada al inversionista (beneficiario o receptor del servicio). Comprender a estos dos últimos tributos en un régimen de estabilidad significaría que el Estado, en cuanto al ejercicio de las actividades que despliegue respecto de los beneficiarios del régimen de estabilidad, estaría en un momento dado solventando a favor de ellos parte del costo de tales actividades.

Ahora bien, aun cuando existe unanimidad en la posición expuesta en los dos párrafos anteriores, la normatividad de la materia, en nuestra opinión, ha incluido dentro de la cobertura a los impuestos, contribuciones y tasas. En efecto, el artículo 63 de la LOH prescribe que el Estado “... garantiza a los Contratistas que los regímenes cambiarios y tributarios vigentes a la fecha de celebración del Contrato permanecerán inalterables durante la vigencia del mismo, para efectos de cada Contrato”. Asimismo, el artículo 4 del Reglamento aprobado por el Decreto Supremo 032-95-EF -en lo sucesivo el Reglamento- prescribe que mediante la garantía de la estabilidad el contratista quedará sujeto al régimen impositivo vigente a la fecha de suscripción del contrato, agregando que “... no le es de aplicación los tributos que se establezcan con posterioridad a dicha fecha, ni los cambios que se efectúen en el hecho generador de la obligación tributaria, la cuantía de los tributos ...”. Finalmente, el mismo Reglamento hace referencia en su Única Disposición Transitoria a que la estabilidad se aplica “respecto del régimen tributario”.

En nuestra opinión, atendiendo a la normatividad expuesta en el párrafo anterior, nuestro derecho positivo incluye dentro de los alcances de la estabilidad tanto a los impuestos como a las contribuciones y a las tasas. Ello es así por la referencia expresa que tanto la LOH como su Reglamento hacen a la expresión régimen tributario³, y a que este último aun cuando en su artículo 4 alude a régimen impositivo acto seguido menciona el concepto genérico tributos.

Sin perjuicio de la opinión expuesta, entendemos que el objeto de haber incluido en el artículo 4 del Reglamento la referencia al régimen impositivo pudo tener como motivación restringir los alcances de la estabilidad a la especie impuesto. Sin embargo, el propósito deseado no se habría cumplido por cuanto: a) se incluyó en una norma reglamentaria cuando tal restricción debió surgir de la LOH; y, b) el propio Reglamento continúa haciendo referencia al término genérico tributo. Así las cosas, la expresión régimen impositivo dentro del contexto, aparece más como una alusión a régimen de imposición o de imponer – supuesto del ejercicio de la Potestad Tributaria –, más que un intento de restringir los alcances de la estabilidad.

Posición distinta sobre el particular asumiríamos si es que la normatividad petrolera hubiese incluido en la norma con rango de ley la restricción. Esto es, que los tributos comprendidos en el régimen únicamente alcanzan al régimen impositivo, y junto con ello no hubiese empleado el término genérico tributo al aludir al régimen estabilizado. La referida técnica legislativa adecuada se apreció en la derogada Ley General de Incentivos, Beneficios y Exoneraciones Tributarias aprobada por el Decreto Legislativo 259⁴, la misma que en su artículo 8 establecía que la estabilidad consiste en garantizar la aplicación del régimen impositivo vigente por un plazo determinando y que debe ser concedida mediante ley expresa, requiriéndose contrato con la empresa beneficiaria. En este caso, del espíritu de la ley en cuestión surge que la aludida estabilidad únicamente debe ser concedida

en cuanto a impuestos se refiere, no así respecto de contribuciones y tasas.

En conclusión, somos de la opinión que si bien normativamente los alcances de la estabilidad en materia petrolera comprenden a los impuestos, contribuciones y tasas⁵, tales alcances deben ser modificados restringiendo el beneficio a los impuestos.

1.2 Alcances: caso de los tributos al consumo - naturaleza trasladable

Como se ha señalado, el artículo 63 de la LOH reconoce la estabilidad del régimen tributario, no existiendo discrepancia alguna en que la especie impuestos está comprendida en dicha estabilidad. Ello significa, en principio, que en el caso de los impuestos se mantiene para el contratista por el plazo del contrato, pero únicamente respecto de las actividades del mismo, el régimen vigente a la fecha de su celebración con el Estado Peruano -sea este contrato de exploración y explotación o sólo de explotación -.

Si bien ello es así, decimos en principio por cuanto el artículo 4 del Reglamento que detalla los alcances del régimen, nos remite al 17 del mismo, en el que se establece que la garantía de la estabilidad, "...con relación al Impuesto General a las Ventas, Impuesto Selectivo al Consumo, Impuesto de Promoción Municipal y a cualquier otro impuesto al consumo, garantiza al contratista la naturaleza trasladable, así como el régimen aplicable a las exportaciones y la exoneración a la importación a que se refiere el artículo 56 de la Ley Orgánica de Hidrocarburos". Asimismo, dicho artículo 17 establece en su segundo párrafo que "...la garantía de estabilidad tributaria incluye al Régimen de Recuperación Anticipada del Impuesto General a las Ventas...".

En otras palabras, en cuanto a impuestos al consumo se refiere, la estabilidad se restringe a lo siguiente: a) la naturaleza trasladable; b) el régimen de exportaciones; c) la exoneración a la importación de bienes

³ Se entiende por régimen tributario al conjunto de tributos vigentes en un país en determinada época. El profesor Héctor B. Villegas, En: "Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario". Cuarta edición. Depalma. Buenos Aires, 1987. Tomo I. p. 407 y ss.- hace suya la posición del profesor Tarantino al advertir la diferencia existente entre las expresiones régimen tributario y sistema tributario, concluyendo que, mientras un régimen alude al conjunto de tributos existentes, un sistema implica un conjunto razonable, eficaz y armónico que se aprecia en tal conjunto de tributos, esto es, siempre que aludamos a un sistema, éste responderá a la aspiración o meta de todo país. El régimen tributario pues, comprende a todo tributo, sin distinguir el tipo de especie que se encuentre vigente en un país en un momento determinado.

⁴ El Decreto Legislativo 259, derogado a fines de 1990, recogía principios, reglas y pautas para la dación y aplicación de todo beneficio y régimen de incentivos tributarios. Somos de opinión que un sistema tributario debe comprender una ley marco como la indicada a fin de dirigir el correcto ejercicio de la potestad tributaria en materia de beneficios.

⁵ Nótese que la posición expuesta se circunscribe a la estabilidad sectorial petrolera. Si comparamos dicho régimen con el dispensado para el sector minero, encontramos que si bien una interpretación literal tanto del Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería como de su Reglamento, llevan a concluir que se garantiza todo el conjunto de tributos vigentes a una fecha dada, el referido régimen sectorial se ejecuta a través de la celebración de contratos por adhesión, cuyos modelos han sido aprobados por instrumentos normativos y en los que se excluyen a las tasas y nada se dice de las contribuciones. De ahí que para el referido sector minero nuestra posición pueda ser distinta.

contenida en el artículo 56 de LOH; y, d) en cuanto al Impuesto General a las Ventas, el régimen de recuperación anticipada. Al margen de la discusión sobre la posibilidad que tal restricción sea reconocida por una norma con rango reglamentario, aspecto que no vamos a desarrollar, es nuestro interés detenernos en el análisis de los tipos de impuestos que están sujetos a tal restricción así como a los alcances de la estabilidad en lo que al fenómeno de la traslación se refiere.

En cuanto a lo primero, esto es al tipo de impuestos a que se aplica la restricción de la garantía de estabilidad, menciona el artículo 17 a los impuestos al consumo. Asimismo, respecto de tales impuestos garantiza su naturaleza trasladable -segundo tema materia de análisis-. Al parecer, lo que habría pretendido la restricción es aludir a aquellos impuestos que nuestra doctrina reconoce como indirectos y que su traslación está expresamente dispuesta en las normas que lo regulan. Empero, la falta de precisión incurrida dificulta la calificación del tipo de impuestos que están comprendidos en la referida restricción.

La doctrina tributaria no recoge como criterio típico de clasificación de impuestos el hecho que éstos graven consumos o no. La ausencia de una posición clara sobre el particular podría llevar a confusiones tales como incluir dentro de los impuestos al consumo al Impuesto de Alcabala o a los derechos de importación que inciden en adquisiciones de bienes –en el último de los casos planteados, no necesariamente-, lo cual es un despropósito de la norma. Asimismo, la característica trasladable de un impuesto es más un concepto económico que jurídico, y la doctrina admite que tal traslación ocurra tanto en impuestos directos como en indirectos⁶.

En nuestra opinión, la intención del legislador, la misma que no ha quedado plasmada con claridad en el artículo 17 del Reglamento materia de comentario, es restringir el beneficio de estabilidad a los tributos indirectos cuya naturaleza trasladable se reconozca expresamente por las normas que lo regulan.

Para tal efecto, entendemos como impuesto indirecto, haciendo nuestra la posición de Héctor B. Villegas⁷,

a aquellos en cuyos supuestos gravados la aptitud económica de los obligados a tributar (capacidad contributiva) se exterioriza de manera mediata, ya que la circunstancia o situaciones subjetivas que se tienen en cuenta hacen sólo presumir un determinado nivel de riqueza (son indicios). En este tipo de impuestos, la venta de bienes, el suministro de servicios, la adquisición o consumo de bienes y servicios, son signos indiciarios de capacidad contributiva. Por último, en estos impuestos los hechos imposables se construyen atendiendo a indicios, su posibilidad de traslación –aún cuando es mayor a la de los directos- es elemento variable que no incide en la clasificación.

Por las razones expuestas proponemos que la restricción sea precisada en una norma con rango de ley, en el sentido que la garantía de estabilidad se restrinja en los mismos casos previstos por el artículo 17, para los supuestos de impuestos indirectos cuya naturaleza trasladable es admitida por las normas que lo regulan.

1.3 Modificación o renuncia del régimen tributario garantizado

Nada establecen las normas de la materia sobre la posibilidad de variar o renunciar al régimen tributario estabilizado. No se permiten adecuaciones al régimen estabilizado ni renuncia del mismo.

Recordemos que la garantía de la estabilidad tributaria en materia de hidrocarburos está incorporada como una cláusula del contrato de licencia respectivo –normalmente es la cláusula novena-. Ello quiere decir que es el propio contrato a través del cual el Estado Peruano concede al contratista la facultad de explorar y explotar o explotar hidrocarburos, el que contiene las reglas de la estabilidad tributaria y cambiaria, aspecto muy distinto al que se produce en otros tipos de contratos de estabilidad que se celebran exclusivamente con el propósito de obtener tal estabilidad, caso de los contratos de estabilidad celebrados con la Comisión Nacional de Inversiones y Tecnología Extranjeras –CONITE- al amparo de los Decretos Legislativos 662 y 757 o del contrato de estabilidad regulado por la Ley General de Minería.

⁶ Para el Profesor Dino Jarach, En: “Finanzas Públicas y Derecho Tributario”. Primera Reimpresión de la Primera Edición. Cangallo S.A.C.I. Buenos Aires, 1985. p. 338 y ss-, la traslación es el proceso de alteraciones de los precios de la demanda de los factores o de la oferta de los productos, por el cual se transfiere a otros sujetos la carga del impuesto. Asimismo, para el profesor Héctor B. Villegas, op.cit. p. 80, la traslación está regulada exclusivamente por la economía, y se efectúa con total prescindencia de disposiciones legales que expresamente faculten el traspaso de la carga impositiva. Para este último autor, el aspecto central que permite distinguir un tributo directo de uno indirecto ya no es el fenómeno de traslación, parámetro utilizado cuando inicialmente se creó esta clasificación, sino la apreciación del hecho económico gravado en función a la exteriorización de la riqueza que se pretende gravar, si ésta es inmediata estaremos ante un impuesto directo mientras que si es mediata se estará ante un impuesto indirecto. Normalmente en este último tipo de impuestos es que existe un reconocimiento normativo de la posibilidad de trasladar la carga económica del mismo del contribuyente de iure –sujeto pasivo de derecho- al contribuyente de facto –sujeto pasivo de hecho-.

VILLEGAS, Héctor B.: Op. cit., p.77 y ss.

Como consecuencia de lo anterior, en los contratos de licencia de hidrocarburos el plazo está dado en función del desarrollo del proyecto petrolero contenido en el mismo -dicho plazo se aplica tanto para el proyecto como para la garantía de estabilidad que dicho proyecto genera- mientras que en los otros ejemplos mencionados el plazo únicamente se fija con motivo de la estabilidad, y no de la actividad que desarrolle el sujeto beneficiario⁸.

Ahora bien, como sabemos la actividad petrolera requiere plazos bastante extensos para su ejecución, aspecto que reconoce nuestra LOH, pudiéndose extender los contratos por décadas. Reconocido este hecho, sería recomendable que la legislación prevea mecanismos que permitan al contratista cuando menos la renuncia al régimen de estabilidad para así regirse por la legislación común. No olvidemos que el sustento de los convenios de estabilidad es otorgar un beneficio a quien lo celebra consistente en brindarle seguridad jurídica. Consideramos que ese propósito igualmente se cumple en regímenes de estabilidad como el dispensado en los contratos de estabilidad que se celebran con el CONITE al amparo de los Decretos Legislativos 662 y 757, o aquéllos regulados por la Ley General de Minería en los que se admite renuncia o adecuaciones al régimen estabilizado⁹. De ahí que seamos de opinión que no existe razón para no incorporar tales supuestos en los petroleros.

II. MONEDA EXTRANJERA

Como sabemos, el artículo 64 de la LOH permite al contratista llevar su contabilidad en moneda extranjera de acuerdo con las prácticas contables aceptadas en el Perú. Dicho beneficio también forma parte del régimen que se estabiliza.

Sólo a manera de comentario, es importante indicar que un beneficio de este tipo en los contratos de estabilidad petroleros lleva a cuestionar el principio recogido en este tipo de contratos, según el cual los beneficios contenidos en ellos se aplican únicamente respecto de las actividades del contrato. Ello es así

porque para la empresa sujeta al beneficio es imposible llevar contabilidad en moneda extranjera únicamente respecto de la actividad del contrato. La empresa, como persona jurídica, lleva su contabilidad en moneda nacional o en moneda extranjera. No es factible que una empresa lleve parte de su contabilidad en una moneda y parte en otra. Por ello, en lo que a este beneficio respecta, su aplicación cubre la contabilidad de la empresa como persona jurídica, apartándose del principio general antes mencionado.

Ahora bien, respecto de la opción de llevar contabilidad en moneda extranjera, queremos detenernos en el análisis de las implicancias tributarias que se derivan del beneficio y evaluar su tratamiento normativo.

Como lo señaláramos, el artículo 64 de la LOH otorga la opción al contratista de llevar su contabilidad en moneda extranjera¹⁰. Esa opción queda reflejada en el correspondiente contrato de licencia que se celebra con PERUPETRO S.A. Si bien la consagración del beneficio está en una norma sectorial y ésta bastaría, se entiende -y así viene aplicándose en la práctica- que dicha norma debe concordarse con las normas que regulan el mismo tipo de beneficio recogidas por el Código Tributario.

El segundo párrafo del numeral 4 del artículo 87 del Código Tributario establece que quienes efectúen inversión extranjera directa en moneda extranjera, de acuerdo con los requisitos que se establezcan mediante Decreto Supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas, y que al efecto contraten con el Estado, podrán llevar la contabilidad en dólares de los Estados Unidos de América considerando lo siguiente:

- La presentación de la declaración y el pago de los tributos, así como el de las sanciones relacionadas con el incumplimiento de las obligaciones tributarias correspondientes, se realizarán en moneda nacional. Para tal efecto, mediante Decreto Supremo se establecerá el procedimiento aplicable.

⁸ El hecho de que la estabilidad petrolera dependa de la vigencia del proyecto contenido en el contrato, ha generado algunos problemas prácticos en el cumplimiento de obligaciones formales tributarias, pues en muchos casos es imposible definir *a priori* el plazo exacto. Por ejemplo, cuando la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT -, sin advertir la situación específica del sector, exigió a los titulares de contratos de estabilidad consignar el plazo de vigencia de los mismos a través del formulario 2305, exponiendo a los petroleros a la presentación de declaraciones juradas incompletas.

⁹ Los contratos de estabilidad regulados por los Decretos Legislativos 662 y 757 admiten la renuncia al régimen estabilizado. Los contratos de estabilidad regulados por la Ley General de Minería permiten, durante la vigencia del régimen estabilizado, introducir algunas adecuaciones y, de otro lado, permiten por única vez optar por la renuncia al régimen estabilizado y estabilizar el vigente al momento del ejercicio de la opción.

¹⁰ Cabe señalar que en materia petrolera la regulación del beneficio en cuestión sólo está tratada en el citado artículo 64 de la LOH. No existen pautas específicas que regulen su aplicación (por ejemplo, normas sobre conversión, sobre la posibilidad de variar de moneda, etc.) aspecto que, por ejemplo, sí regula el sector minero.

- Para la aplicación de los saldos a favor generados en períodos anteriores se tomarán en cuenta los saldos declarados en moneda nacional.

Notemos que la norma precitada hace alusión a dos Decretos Supremos. El primero de ellos tiene como propósito señalar los requisitos que deben cumplir los inversionistas para calificar dentro del beneficio. Un dispositivo de aplicación general no ha sido promulgado. Específicamente para la actividad petrolera se promulgó el Decreto Supremo 056-96 EF, empero tal dispositivo se expidió cuando estaba en vigor el antiguo texto del numeral 4 del artículo 87 que venimos tratando¹¹. El segundo Decreto Supremo no ha sido expedido, y tendrá como propósito establecer el procedimiento mediante el cual se efectuará la presentación de la declaración y el pago de los tributos y de las sanciones en moneda nacional.

Notemos también que el referido numeral 4 del artículo 87 del Código Tributario es una norma que restringe en gran medida los efectos buscados por el contratista y, en lo que al aspecto tributario concierne, anula todo efecto.

Decimos que restringe los efectos, ya que sólo admite que la moneda distinta a la nacional que podría ser utilizada sea el dólar de los Estados Unidos de América, y que anula todos los efectos tributarios toda vez que impide que se determine el monto de las obligaciones tributarias en moneda extranjera, lo que sería un efecto natural del hecho de llevar la contabilidad en dicha moneda extranjera.

En cuanto al impedimento de determinar las obligaciones tributarias en moneda extranjera, cabe indicar que aun cuando no se establezca expresamente tal impedimento, la norma obliga a que para la aplicación de los saldos generados en períodos anteriores se tomen en cuenta los montos declarados en soles. Es decir, aun cuando se llegue a interpretar que el contratista puede seguir determinando sus obligaciones tributarias en moneda extranjera –pues la norma nada dice expresamente sobre el particular-, pero que por obligación del inciso materia de comentario está obligado a aplicar el tipo de cambio correspondiente a esa determinación para los efectos de consignar los montos en soles en la declaración jurada pertinente,

es imposible que esa determinación en moneda extranjera sea tomada en cuenta para los efectos de la aplicación de los saldos generados en los períodos anteriores, ya que existe otra obligación, cual es arrastrar los saldos para efectos tributarios tomando en cuenta los montos declarados en soles.

Recordemos que la opción del contratista de llevar su contabilidad en moneda extranjera le permite aplicar la moneda de su país de origen en caso se trate de un inversionista extranjero, y, calificando la moneda extranjera como una moneda constante, le permite que la inflación o devaluación que pudiese tener el sol no lo perjudique.

Ese efecto deseado, en lo que al aspecto tributario se refiere, se traduce en un reconocimiento de los saldos generados en la moneda extranjera que se trate. A saber, esos saldos básicamente van a estar dados por el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas y las pérdidas tributarias del Impuesto a la Renta, los que son de gran magnitud en actividades de larga maduración como la petrolera, en las que se muestra una etapa preoperativa de años. Pues bien, el texto vigente restringe la posibilidad de que ese crédito fiscal de Impuesto General a las Venta o que esa pérdida tributaria se mantengan en moneda extranjera. Nótese que en el caso de la pérdida el tema es más patético aún, pues la situación del contratista se muestra peor que si llevase la contabilidad en soles, puesto que en tal supuesto por lo menos podría ajustar su pérdida por inflación, empero, al llevar su contabilidad en dólares ni siquiera ese ajuste es admitido.

Ahora bien, el texto vigente del inciso 4 del artículo 87 del Código Tributario rige desde el 1 de enero de 1999, afectando los contratos de licencia que se hayan celebrado desde esa fecha –recordemos que para los anteriores rige la norma que estabilizaron-. Si bien ello es así, consideramos que el citado inciso, en cuanto a la presentación de declaraciones juradas se refiere, no tiene aplicación material al no haberse aprobado el Decreto Supremo que establezca el procedimiento para la aludida presentación.

Hecho este análisis, somos de opinión que el aludido inciso 4 del artículo 87 del Código Tributario debe ser modificado. Una alternativa podría ser regresar al

¹¹ En efecto, el anterior texto del inciso 4 del artículo 87 del Código Tributario, según la versión original del Decreto Legislativo 816 vigente desde el 22 de abril de 1996, también establecía que mediante Decreto Supremo se dispondrían los requisitos de los inversionistas. Es al amparo de tal dispositivo que se expide el Decreto Supremo 056-96-EF vigente a partir del 13 de mayo de 1996. Con la modificación introducida al referido numeral 4 por la Ley 27038 vigente desde el 1 de enero de 1999, en puridad, el Decreto Supremo 056-96-EF habría quedado derogado. Ahora bien, el citado Decreto Supremo 056-96-EF prescribía que en los casos de los contratos de licencia -entre otros- los requisitos se entienden cumplidos con la comunicación de llevar contabilidad en moneda extranjera a la SUNAT, acompañando copia del contrato y del Decreto Supremo que lo aprobó.

texto anterior, que rigió entre el 22 de abril de 1996 y el 31 de diciembre de 1998, que establecía que podían llevar contabilidad en moneda extranjera quienes reciban y/o efectúen inversión extranjera directa en moneda extranjera -de acuerdo con los requisitos que se establezcan mediante Decreto Supremo re-ferendado por el Ministerio de Economía y Finanzas- y que al efecto contraten con el Estado o con entidades y empresas del Estado, pudiendo determinar la base imponible de los tributos así como el monto de los mismos en la referida moneda extranjera. Además, el artículo agregaba que el pago debía hacerse en moneda nacional, salvo que se cuente con autorización de la Administración Tributaria para efectuar el pago en dicha moneda extranjera.

III. IMPORTACION

3.1 Importación de bienes: exoneración durante la fase de exploración

El artículo 56 de la LOH establece que la importación de bienes e insumos requeridos en la fase de exploración, destinados a realizar estas actividades, se encuentra exonerada de todo tributo, incluyendo aquellos que requieren mención expresa, por el plazo que dure dicha fase. El Decreto Supremo 138-94-EF aprobó la lista de bienes e insumos comprendidos en el beneficio.

Motiva el tratamiento del presente tema la problemática que se genera en la determinación de la naturaleza jurídica del beneficio denominado de exoneración, así como la calificación del sujeto beneficiario del régimen.

En cuanto a lo primero, esto es, la calificación de la naturaleza del beneficio, recordemos que el artículo 56 de la LOH lo denomina exoneración, y se aplica durante la fase de exploración -por el plazo de duración de la misma-, respecto de todo tributo, esto es, derechos de importación, Impuesto General a las Ventas, Impuesto Selectivo al Consumo -de ser el caso- e Impuesto de Promoción Municipal.

Ahora bien, el problema de calificación del beneficio surge del Reglamento cuando establece que tales bienes podrán ser utilizados en actividades distintas a la exploración, o ser vendidos a terceros debiendo el

contratista pagar los tributos a la importación, salvo que:

- a) Sean vendidos o entregados en uso para ser usados en actividades de exploración durante la fase de exploración de otro contrato sujeto a exoneración.
- b) Cuando sean reexportados con autorización de PERUPETRO S.A.
- c) Cuando sean utilizados en actividades de exploración durante la fase de exploración de otro contrato sujeto a dicha exoneración, del mismo contratista.

Agrega el Reglamento que cuando deban pagarse tributos se determinarán conforme a la legislación vigente a la fecha de celebración del contrato, sin perjuicio de lo establecido en el artículo 17 respecto de los impuestos al consumo, aplicando las reglas de valoración vigentes a la fecha en que se produzcan la utilización o venta que precipitan las obligaciones tributarias.

Por último, el mismo Reglamento señala que al término de la actividad de exploración o en la fecha de declaración de un descubrimiento comercial, el contratista preparará un inventario detallado de los bienes e insumos importados con exoneración indicando su destino, lo que debe comunicar a PERUPETRO S.A.

De la descripción efectuada, surge de inmediato la siguiente pregunta: ¿nos encontramos ante un verdadero beneficio de exoneración?

La exoneración es un típico beneficio tributario según el cual, por razones de diversa índole -económicas, políticas, sociales, etc.- se establece un trato diferenciado consistente en que el hecho generador sujeto a beneficio no trae como consecuencia el efecto natural de todo hecho generador, cual es la obligación de pago de impuestos. Así, la exoneración tiene el propósito de cortar el nexo entre la hipótesis de incidencia -supuesto de hecho de la norma tributaria- y el mandato de pago -mandato contenido en la norma tributaria¹². En ninguna exoneración, pues, se genera una obligación de pago.

¹² VILLEGAS Héctor B.: Op. cit. p.253 y ss: afirma que cuando se configura una exacción -término comúnmente utilizado en Argentina para referirse a exoneraciones- la realización del hecho imponible ya no se traduce en el mandato de pago que la norma tributaria originalmente prevé. Agrega que en estos casos tenemos una hipótesis legal condicionante tributaria (hecho imponible), pero ésta no está sola, está escoltada por una hipótesis legal neutralizante tributaria que tiene como propósito impedir -total o parcialmente- la consecuencia habitual de la realización del hecho imponible.

Adviértase que aplicar el concepto expuesto en el párrafo anterior al beneficio dispensado a las importaciones de bienes o insumos para la fase de exploración, no es pertinente. Ello es así por cuanto tal beneficio está limitado, y en determinados casos motiva la aplicación de todos los tributos que gravan la importación de bienes, lo cual desvirtúa que nos encontremos ante un beneficio de exoneración propiamente dicho. Así, más que tratarse de un beneficio de exoneración, consideramos que nos encontramos ante un beneficio de suspensión temporal de aplicación de los tributos que gravan la importación. El único caso en el que podría hablarse de una verdadera exoneración es en el supuesto en que los bienes o insumos importados al amparo del beneficio hayan sido consumados durante la etapa de exploración, pues ahí la inexistencia de obligación de pago sería permanente.

Así las cosas, tenemos que el beneficio contenido por las normas petroleras será de exoneración para el supuesto de bienes o insumos que se consuman en la etapa de exploración, mientras que para el caso de los bienes o insumos que no se agoten en la referida etapa, estaremos ante una suspensión temporal de la aplicación de tributos.

En cuanto a lo segundo, cabe indicar que ni la LOH ni el Reglamento son claros al indicar al sujeto titular que puede hacer uso del beneficio. Es claro que los bienes e insumos deben ser destinados a exploración petrolera de un contrato, y es claro también que ese beneficio puede ser utilizado por el contratista, parte del referido contrato. Pero ¿podría un subcontratista hacer uso del beneficio? Recordemos que la actividad petrolera es una que se desarrolla en gran medida a través de la subcontratación que efectúa el contratista, y que en la práctica la gran cantidad de bienes que ingresan para desarrollar actividad de exploración son utilizados por tales subcontratistas. En tal sentido, consideramos pertinente que se aclare tal situación mencionándose en la normatividad petrolera que los beneficiarios del régimen son tanto los contratistas como los subcontratistas.

3.2 Régimen de importación temporal

Como sabemos, el régimen de importación temporal suspende la aplicación de los tributos a la importación por un período de dos años (prorrogables por dos más) respecto de los bienes destinados a sus actividades. El régimen se aplica tanto para la fase de exploración como para la de explotación. Ahora bien, en cuanto a este tema se refiere, se presenta el mismo problema de calificación de los sujetos beneficiarios que el que

tratamos para el supuesto de importación a que se contrae el punto 3.1 del presente trabajo, esto es, la extensión del beneficio a los subcontratistas. De ahí que sobre el particular nos remitimos a lo expuesto en el último párrafo del citado punto 3.1.

IV. REGIMEN ESPECIAL DE RECUPERACION ANTICIPADA DEL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS

Uno de los más importantes beneficios comprendidos en nuestro sistema de aplicación para el sector de hidrocarburos es el denominado régimen especial de recuperación anticipada del Impuesto General a las Ventas creado por el Decreto Legislativo 818. Convoacan nuestra atención dos aspectos: (i) el hecho de que en la práctica el beneficio no ha funcionado para el sector de la manera esperada; y, b) la consideración de que su regulación debe modificarse si se pretende otorgar un verdadero beneficio que incentive el desarrollo de la actividad petrolera, principalmente en su fase de exploración.

Para ubicarnos en el tema, recordemos que en tributos como el Impuesto General a las Ventas del tipo valor agregado, la secuencia normal de recuperación del Impuesto General a las Ventas trasladado por la adquisición de bienes y servicios o el pagado en la importación de bienes o utilización de servicios, es su aplicación como crédito fiscal -operaciones internas- o como saldo a favor -exportaciones-. Esas vías de recuperación suponen el inicio de las actividades del sujeto que se trate, ya que la aludida recuperación se produce para quienes realizan operaciones internas mediante la deducción del monto al que asciende el denominado crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas (bruto) que le corresponde abonar como contribuyente; y en el caso de los exportadores, mediante la aplicación del denominado saldo a favor a ser compensado con determinadas deudas tributarias, y de no ser posible, mediante solicitud de devolución, lo que es factible sólo si se han iniciado exportaciones.

Para el caso de actividades de larga maduración, en donde la etapa preoperativa comprende un período de años, la posibilidad de esa recuperación por las vías normales implica un muy elevado costo financiero. De ahí que se prevean mecanismos anticipados como el régimen materia de este punto aplicables en la medida en que las vías normales no lo sean. Resáltese de esta primera afirmación el hecho que para que el beneficio sea aplicable es necesario, pues, que la empresa no haya iniciado operaciones.

Nuestro sistema recoge dos regímenes paralelos de recuperación anticipada del Impuesto General a las Ventas para aquellos sujetos que aún no han iniciado operaciones.

Uno, el denominado régimen general contenido en la legislación del Impuesto General a las Ventas, específicamente en el artículo 78 de la Ley que regula dicho tributo, conforme al cual se logra el beneficio de devolución del Impuesto General a las Ventas pagado en las importaciones y/o adquisiciones locales de bienes de capital realizadas por personas naturales o jurídicas que se dediquen en el país a actividades productivas de bienes y servicios destinados a exportación, o cuya venta se encuentre gravada con Impuesto General a las Ventas. Este régimen no es materia del presente trabajo.

El segundo fue creado por el Decreto Legislativo 818 e incorporado en el régimen de estabilidad tributaria petrolero a través de la modificación efectuada al Reglamento por el Decreto Supremo 059-96-EF. Este segundo régimen, comparado con el general, contiene una definición mucho más precisa y adecuada de lo que debe entenderse por empresa preoperativa, una mayor cobertura y mayores facilidades en cuanto a su aplicación. Sobre este régimen nos pronunciaremos en las líneas siguientes.

4.1 Requisitos sustanciales

En primer término, requisito sustancial para acceder al beneficio -después veremos los requisitos formales que son los que generan los problemas- es que nos encontremos: (i) ante empresas que suscriban con el Estado contratos al amparo de leyes sectoriales, para la exploración, desarrollo y/o explotación de recursos naturales y cuya inversión requiera de un período mayor a 4 años; y (ii) ante empresas que suscriban contratos con el Estado, al amparo de leyes sectoriales, para el desarrollo y explotación de recursos naturales, incluyendo a las que celebren contrato de estabilidad tributaria a las que se refiere la Ley General de Minería, y cuya inversión requiera de un período igual o mayor a dos años siempre que no exceda de 4; en este caso no se encuentran incluidas las empresas que se encuentran en la etapa de exploración.

De una rápida lectura del párrafo anterior se advierte que, en la mayoría de los casos, quienes celebren contratos de licencia para la exploración y explotación de hidrocarburos o sólo contratos de explotación de hidrocarburos calificarán para el régimen. Únicamente debe cuidarse el tema de los plazos de inversión.

También es requisito sustancial -algo se mencionó anteriormente- encontrarse en etapa preoperativa.

El régimen en cuestión, comparado con el general, contiene una definición mucho más precisa y adecuada de lo que debe entenderse por empresa preoperativa -importante pues es la etapa en la que se aplica el beneficio-.

Las empresas petroleras que sean susceptibles de acogerse al Régimen, considerarán iniciadas sus operaciones productivas cuando realicen operaciones de explotación comercial referidas al objeto principal del contrato sectorial, es decir el contrato de licencia respectivo. Nótese que esta precisión es importantísima, ya que no interesa en el caso particular de las empresas del sector el hecho que la empresa haya iniciado operaciones o no, lo que importa es que no las haya iniciado respecto de las actividades comprendidas en el contrato de licencia respectivo, conciliando, así, dicho régimen con el tratamiento tributario que en su conjunto tiene cada contrato de licencia dentro de la empresa. Así, el régimen especial de recuperación anticipada operará, respecto del contrato, hasta que no se haya iniciado la operación productiva de explotación comercial referida como objeto principal de dicho contrato.

Ahora bien, notemos un tema en el caso de la actividad que venimos tratando, la etapa preoperativa cubre en un contrato petrolero la fase de exploración y, dentro de la fase de explotación, la etapa de desarrollo. Así puede hablarse de etapa preoperativa tanto en un contrato de licencia de exploración y explotación como en uno de explotación.

4.2 Cobertura de beneficios

Los beneficios especiales comprendidos en el Régimen son:

- a) La devolución del Impuesto General a las Ventas e Impuesto de Promoción Municipal generado en la importación y/o adquisición local de bienes intermedios nuevos, bienes de capital nuevos, servicios y contratos de construcción que se utilicen directamente en la ejecución del contrato celebrado con el Estado. Los bienes, servicios y contratos de construcción cuya importación o adquisición puede ser acogida al beneficio, son aquellos que cumplen con los requisitos establecidos en el artículo 5 del Reglamento del Decreto Legislativo 818, aprobado por el Decreto Supremo 084-98-EF. Los bienes susceptibles de acogimiento aparecen en la lista de bienes elabo-

rada en función al CUODE, según los códigos que se detallan en el Anexo 1 del citado Reglamento y en la lista que se apruebe por Resolución Suprema, según cada contrato sectorial. El detalle de la lista también deberá ser incorporado en el contrato sectorial.

- b) La posibilidad de que los beneficiarios soliciten mensualmente la devolución del Impuesto General a las Ventas pagado en las importaciones y/o adquisiciones mencionadas en el párrafo anterior, a partir del mes siguiente de la fecha de la anotación correspondiente en el Registro de Compras. La devolución opera en la medida que el monto mínimo del Impuesto por adquisición supere las 9 Unidades Impositivas Tributarias –salvo en el caso de servicios-, y en la medida en que la solicitud a presentarse sea por la devolución de no menos de 36 Unidades Impositivas Tributarias.
- c) En cuanto a los beneficiarios que se encuentren autorizados a llevar su contabilidad en moneda extranjera, la posibilidad de que la redención de las Notas de Crédito Negociables mediante las cuales se efectúa la devolución del IGV y que son emitidas en moneda nacional, se realice en un monto equivalente en dólares de los Estados Unidos de América.¹³

Descritas las bondades del régimen especial, el mismo que en nuestra opinión es adecuado, surge el tema de si éste realmente promueve la celebración de contratos de licencia, sobre todo los que incluyen exploración. Nótese que el Régimen sólo se traduce en un verdadero beneficio para los casos en que el contratista logre iniciar actividad comercial. Empero, no se logra un beneficio completo y por tanto un incentivo adecuado para aquellos contratos en los que no se llegue a la etapa operativa, caso bastante probable - según lo demuestra la experiencia vivida - en los contratos de licencia para exploración y explotación en los que se ha hecho suelta del lote en la fase de exploración por la ausencia de descubrimientos comerciales de interés. Decimos que no es un real incentivo puesto que en aquellos casos, el contratista que hace suelta se ve obligado a devolver al Estado el monto cuya recuperación anticipada logró a través del Régimen. Si realmente queremos promover la

exploración somos de opinión que el Estado debe compartir el riesgo de la actividad disponiendo en esos casos que el contratista no se vea en la obligación de devolver monto alguno¹⁴.

4.3 Requisitos formales

Explicados los requisitos sustanciales y la cobertura del régimen, pasamos a detallar las exigencias de índole formal de necesario cumplimiento para acceder al régimen:

- a) Además del contrato sectorial correspondiente, las empresas deberán celebrar con el Estado un contrato de inversión, el cual será suscrito por el Ministro de Energía y Minas y por el CONITE. Este contrato es por adhesión y su modelo ha sido aprobado mediante el Anexo 2 del Reglamento del Decreto Legislativo 818. Para suscribir el contrato de inversión las empresas deberá presentar una solicitud ante CONITE acompañando:
- Cronograma de Ejecución de Inversiones requeridas para la ejecución del proyecto que constituye el objeto principal del contrato de licencia. Específicamente para el caso de la actividad petrolera se requiere una copia del Plan Inicial de Desarrollo de los Hidrocarburos.
 - Opinión favorable del Ministerio de Energía y Minas respecto del mencionado Cronograma de Ejecución de Inversiones. Esa opinión es la que no entendemos cómo se adaptaría al sector petrolero en el que no se suele indicar montos exactos de inversión sujeto a un cronograma.
 - Copia del proyecto de contrato de licencia petrolero.
 - Copia de los poderes debidamente inscritos en el Registro correspondiente, acreditando la capacidad del representante de las empresas para suscribir el contrato de inversión.
- b) Reunidos los requisitos mencionados, la empresa petrolera podrá obtener la Resolución Suprema refrendada por el Ministro de Economía y Finanzas, que las señala como beneficiarias del Decreto Legislativo 818.

¹³ Cabe indicar que el régimen general de recuperación anticipada del IGV permite la devolución del tributo que hubiera gravado las importaciones y adquisiciones locales de maquinaria y equipo nuevos que se registren como activo fijo, en los casos de empresas productivas que no hayan iniciado su actividad productiva. Además, el régimen general prevé la posibilidad de que la devolución sea solicitada únicamente dos veces al año.

¹⁴ Nótese que el sistema es tan poco claro que en la única oportunidad que el Estado en materia petrolera otorgó la devolución materia del Régimen –caso del contrato de Licencia de Explotación Camisea original de 17 de mayo de 1996- se tuvo que aclarar que la devolución obtenida no calificaba como infracción tributaria sancionable con multa: Resolución Suprema 071-98-EF.

- c) Obtenida la Resolución Suprema las empresas deberán suscribir el contrato sectorial. En este último caso, se deberá lograr la expedición de la Resolución Ministerial correspondiente que defina el concepto de producción e inicio de operaciones.

De la descripción del procedimiento se advierten básicamente dos problemas para su ejecución por el sector petrolero: (i) en cuanto al requisito vinculado con el Cronograma de Ejecución de Inversiones aludido en el literal a) precedente, nos encontramos ante uno de imposible cumplimiento. Ello es así por cuanto el desarrollo de la actividad petrolera entre el contratista y el Estado no requiere de una determinación de montos exactos de inversiones sujetos a un cronograma, pues se desarrolla la actividad en función a resultados; y, (ii) la complejidad del procedimiento, la poca claridad de la secuencia que debe seguir el mismo, así como el hecho de depender de la Resolución Suprema que señale a la empresa como beneficiaria del régimen han ocasionado que en la práctica para el sector petrolero no haya funcionado¹⁵.

Por lo expuesto, somos de opinión que tal procedimiento sea revisado.

V. ALGUNOS ASPECTOS A TOMAR EN CUENTA EN LA DETERMINACION DE LOS RESULTADOS DEL NEGOCIO

Sólo a manera de reflexión y sin intención de entrar en la materia, pues por su extensión debe responder a otro trabajo de investigación, somos de opinión que un sistema que realmente pretenda incentivar el desarrollo de la actividad petrolera también ameritaría la revisión del tratamiento de los resultados de las empresas petroleras para los efectos del Impuesto a la Renta. Tales temas a revisar serían: (i) el tratamiento de las alternativas para el aprovechamiento de las pérdidas tributarias en aquellos casos en los que no habiéndose llegado a la fase de explotación se hizo suelta del lote; y, (ii) la posibilidad de considerar como deducibles para efectos tributarios gastos ambientales o sociales.

¹⁵ Para el sector petrolero, en la práctica únicamente se ha otorgado para el proyecto Camisea. Nótese que muchos otros contratos de licencia suscritos que teóricamente cumplían con los requisitos sustanciales, no han gozado del régimen por no haberse expedido la Resolución Suprema requerida.