Ministerio de Economía y Finanzas
Dirección General de Ingresos
Despacho del Director

Panamá, 10 de mayo de 2016
Nota No. 201-01-1100

***REF**. Material calcáreo para relleno*
***Base legal. Art. 211-A** del Código de Recurso Minerales*
Ley 27 de 2015 D.E. 170 DE 27/10/1993

Señores
[redacted]
E. S. D.

Respetados señores:

Atendemos mediante la presente su solicitud presentada mediante Abogado, relacionada con la aplicación de regalías al material calcáreo para relleno, que se utiliza como relleno para crear las islas del proyecto inmobiliario [redacted] a propósito de lo dispuesto en el artículo 211-A del Código de Recursos Minerales.

La Dirección General de Ingresos absuelve esta consulta en función de que la citada norma del Código de Recursos Minerales, reglamentada por el Decreto Ejecutivo 360 de 2015, establece que la Administración Tributaria, representada por la Dirección General de Ingresos, es el recaudador de este tributo y también juega un papel de fiscalizador y de control sobre su aplicación práctica.

La consulta involucra dos preguntas, a saber:

1. *¿Se encuentra exonerada del gravamen correspondiente a regalías minerales la extracción de material calcáreo para relleno?*

2. *En caso negativo, ¿cuál considera la Dirección General de Ingresos deber ser la regalía aplicable a la extracción de dicho material calcáreo para relleno, toda vez que este solo puede utilizarse como material de relleno?*

[redacted]

[redacted]

OPINIÓN DEL CONSULTANTE SOBRE LA PRIMERA PREGUNTA:

> *..., existe otro material conocido como **Material Calcáreo para Relleno,** que también proviene del lecho submarino, usualmente con gran contenido calcáreo (carbonato de calcio mayor al 60%) y que además está compuesto de conchas y demás partículas, que tiene un color cobrizo y que por sus particularidades geológicas y físicas no puede ser utilizada en ningún proceso de construcción de obras civiles, principalmente por que (sic) no ayuda en la resistencia del concreto, bloques, pilotes, repello, entro otros, debido a su alto contenido calcáreo (mayor al 60%)*
> *Este es el tipo de material que el Concesionario ha puesto a disposición del Constructor para que éste cumpla con sus obligaciones frente a CIA en las labores de relleno y construcción de las islas del proyecto* [redacted] *y que se describe claramente en el "Análisis Mineralógico" y de "Granulometría" que fueron aportados como parte de la solicitud de concesión originalmente presentada y resuelta favorablemente para el Concesionario.*
> *Siendo que se trata de un material distinto de la arena submarina y continental, que sí tiene un alto valor comercial, nuestro criterio es que la misma no debe ser gravada con una regalía por extracción de B/.3.00 por metro cúbico y por tanto, debe ser considerada exenta de este gravamen o bien, en el peor de los casos, gravada con una regalía correlativa a su uso real en la industria de la construcción, esto, es únicamente como material para relleno.*

CRITERIO DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE INGRESOS SOBRE LA PRIMERA PREGUNTA:

De conformidad con el artículo 211-A del Código de Recursos Minerales, adicionado por el artículo 10 de la Ley 27 de 4 de mayo de 2015, y reglamentado por el Decreto Ejecutivo 360 de 2015, cualquier concesionario que se dedique a la extracción de arena, cascajo, piedra de cantera, piedra caliza, arcilla y tosca que se realice en propiedades ya sean estatales y privadas, está obligado a pagar regalías, de acuerdo al tipo de material extraído.

Hemos revisado los siguientes documentos aportados con la consulta:

1. Nota DVCII-095-16 de 25 de abril de 2016, emitida por el Despacho del Viceministerio de Comercio e Industria, referente a criterio de la Dirección Nacional de Recursos Minerales, dirigida al representante legal de la sociedad [redacted]

2. Nota No.DNRM-D-072 de 20 de abril de 2016, firmada por el Ingeniero [redacted] Director Nacional de Recursos Minerales del Ministerio de Comercio e Industrias, en consulta presentada por la sociedad [redacted], y que guarda relación con la composición y característica del yacimiento producto del Contrato No. 20 de Extracción de Mineral No Metálico de fecha 28 de octubre de 2013.

3. Copia simple del Contrato No. 20 de 14 de febrero de 2014, celebrado entre la Dirección Nacional de Recursos Minerales del Ministerio de Comercio e Industrias y la sociedad [redacted] como concesionaria de extracción de minerales no metálico en el corregimiento de La Esmeralda, distrito de Balboa.

4. Copia simple de la Resolución No. IAM-069-2014 de 9 de junio de 2014, emitida por la Autoridad Nacional de Ambiente y que guarda relación con la modificación del Estudio de Impacto Ambiental del proyecto denominado "Concesión Minera para la Extracción de Arena Submarina"

Del análisis a los documentos antes señalados y de lo alegado por el consultante, podemos colegir que la empresa [redacted] es titular de una concesión de extracción de material mineral calcáreo para relleno y que esa extracción de mineral se realiza en propiedad pública, porque se trata del fondo del mar. En función de lo anterior no tenemos duda de que el hecho gravado se produce y que el contribuyente vinculado con ese hecho gravado, es la empresa consultante que es titular de la concesión de extracción del material, el cual vende para obtener una ganancia.

Existe el debate sobre la calificación que tendrá el material mineral extraído, sobre la tarifa del tributo que debe pagar, pero ese tema es propio de la segunda interrogante y será tratado más adelante. Quede dicho, por lo pronto, que para la Dirección General de Ingresos, la situación descrita en la consulta y respaldada por los documentos adjuntados a la misma, dejan claro que esa actividad no está exenta y está gravada con el tributo previsto en el artículo 211-A del Código de Recursos Minerales, adicionado por el artículo 10 de la Ley 27 de 4 de mayo de 2015, reglamentado por el Decreto Ejecutivo 360 de 2015.

OPINIÓN DEL CONSULTANTE CON RESPECTO A LA SEGUNDA PREGUNTA:

> *El **Material Calcáreo para Relleno** (i) no es similar a la arena continental o submarina para uso comercial en la industria de la construcción, (ii) tiene un valor comercial limitado y se vende a los mismos precios que el resto del material de relleno con el cual es comparable y con el cual debe ser clasificado, razón por la cual una regalía de B/.3.00, si erróneamente se le agrupara con la arena submarina y continental, **superaría el valor comercial del material mismo**, creando graves y obvias distorsiones.*

En ese sentido al presentarse el plan de inversión del proyecto [redacted] para obtener el Registro de Estabilidad Jurídica, se indicó que el "RELLENO DE LAS ISLAS" se puede hacer con material pétreo, tal como el matacán o con roca basáltica (tosca para relleno), escogiéndose el Material Calcáreo para Relleno, por su velocidad limpieza.

Como queda entes dicho, gravar a los concesionarios dedicados a la extracción de Material Calcáreo para Relleno con una regalía de tres balboas (3.00) por metro cúbico es desproporcionado, toda vez que esta solo sirve como material de relleno, y de quedar gravada, el tratamiento o dársele, en pro del principio de proporcionalidad legal tributario, debe ser similar a aquellos otros materiales que solo sirvan como relleno, como es el caso de la piedra caliza y la tosca para relleno.

CRITERIO DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE INGRESOS CON RESPECTO A LA SEGUNDA PREGUNTA:

Para responder esta interrogante, la Dirección General de Ingresos también ha consultado los documentos ya listados en la respuesta a la primera pregunta y que fueron aportados con la consulta.

Como quiera que el debate planteado por la segunda pregunta involucra premisas de orden técnico, en materia de la naturaleza del material mineral extraído y de sus usos, nos parece necesario tener en cuenta la opinión pericialmente autorizada del Ingeniero [redacted] Director Nacional de Recursos Minerales del Ministerio de Comercio e Industrias, que en su informe No. DNRM-d-072-2016 de 20 de abril de 2016, aportado por el consultante, llegó a las siguientes conclusiones:

a. *Que el uso y destino que el concesionario, [redacted], debe reconocer al mineral objeto de la referida concesión es como material de relleno, conforme lo establece el Estudio de Impacto Ambiental, el Plan de Trabajo y la Evaluación del Yacimiento, documentos que forman parte integral y constituyen obligaciones para el concesionario, conforme al Contrato de Concesión No.20 de 2013.*

b. *Que de acuerdo al Informe Anual presentado por [redacted] en su condición de concesionaria, la ejecución de la concesión requiere de la existencia de proyectos que por su naturaleza requieran de este tipo de mineral para relleno, y por consiguiente, la actividad de extracción de mineral concesionado es una actividad de explotación que se realiza en atención a la demanda y existencia de los mismos.*

c. *Que conforme a la Evaluación de Yacimiento, previamente presentado por la empresa [redacted], el mineral concesionado se encuentra compuesto en su mayoría por Material Calcáreo, lo que hacen que el mismo sea destinado como material de relleno.*

d. *Que conforme al informe técnico aportado por el Ing. Cuevas, el material objeto de la concesión de la empresa [redacted] no cumple con las*

características y normativa nacional como agregado material en los procesos de construcción de obras civiles, particularmente para la preparación de agregados (concreto, tubos de hormigón reforzado, bloques, pilotes, entre otros), conforme a la norma DGNTI/COPANIT 15/2006.

Producto de lo que ha explicado el Director de Recursos Minerales, [redacted] en su análisis técnico, hay dos (2) conclusiones básicas consideradas como válidas por la Dirección General de Ingresos:

1. Que el material mineral extraído en este caso concreto y particular, sólo es para ser utilizado para relleno, que es el mismo uso que se le da a la tosca.

2. Por contraste y reforzando la misma idea, queda categóricamente establecido, que el material mineral del cual estamos hablando, no puede ser vendido para el uso de la construcción, lo cual es respaldado de forma muy específica por la aplicación a este caso de la Norma Técnica DGNTI-COPANIT 15-2006 publicada en la Gaceta Oficial No.25,524 de 13 de abril de 2006, la cual tiene como objeto establecer los requisitos de gradación y calidad para los agregados finos (arena) y gruesos para uso en concreto en la República de Panamá, según criterio del perito Ingeniero [redacted], citado y avalado por la Dirección de Recursos Minerales del Ministerio de Comercio e Industrias, quien concluye que ***"el mineral que es objeto de la Concesión otorgada a la empresa [redacted] identificada con el símbolo DPSA-EXTR 2009-13, no cumple con los estándares requeridos por la industria de la construcción nacional, para su uso en la preparación de agregados para dicho sector"***

Teniendo en cuenta los hechos anteriores, apliquemos al caso la norma de Derecho relevante, es decir, el artículo 211-A del Código de Recurso Minerales, reformado por la Ley 27 de 4 de mayo de 2015, el cual dispone lo siguiente:

Los concesionarios dedicados a la extracción de arena, piedra, cascajo, piedra de cantera, piedra caliza, arcilla y tosca que se realice en propiedades estatales y privadas pagarán en concepto de regalías las siguientes sumas:

1. *Arena submarina, tres balboas (B/.3.00) por metro cúbico*
2. *Arena continental, tres balboas (B/.3.00) por metro cúbico*
3. *Grava continental, un balboa con cincuenta centésimos (B/.1.50) por metro cúbico*
4. *Grava de río, cincuenta centésimos de balboa (B/.0.50) por metro cúbico*
5. *Piedra de cantera, cincuenta centésimos de balboas (B/.0.50) por metro cúbico*
6. *Piedra caliza, cincuenta centésimos de balboas (B/.0.50) por metro cúbico*
7. *Piedra ornamental, tres balboas (B/.3.00) por metro cúbico*
8. *Tosca para relleno, cincuenta centésimos de balboa (B/.0.50) por metro cúbico*

9. *Arcilla, ochenta centésimos de balboa (B/.0.80) por metro cúbico.*

Para tales efectos, los concesionarios dedicados a la extracción de los productos antes mencionados deberán efectuar una liquidación mediante declaración jurada mensual en formulario que proporcione la Administración Tributaria.

Las sumas pagadas en concepto de regalías no podrán ser trasladadas en las siguientes etapas de comercialización, Sin embargo, podrán ser deducibles para el cálculo del impuesto sobre la renta.
Este artículo será reglamentado por el Órgano Ejecutivo.

Lo primero que es importante mencionar es que el tema consultado realmente merece el tratamiento de una consulta, por cuanto la norma legal no es expresa y la normativa reglamentaria contenida en el Decreto Ejecutivo 360 de 2015 tampoco lo es.

De acuerdo a nuestra interpretación, las diferentes tarifas aplicables a este tributo, según están contenidas en la norma legal bajo estudio, están fijadas tomando en cuenta el alto o bajo valor comercial del mineral no metálico de que se trate, lo cual viene determinado también por su uso correspondiente.

Un ejemplo típico de lo que exponemos en el párrafo anterior es el tratamiento que ha sido dado a la piedra. Cuando se trata de "piedra de cantera" o de "piedra caliza", la tarifa es de B/.0.50 por metro cúbico, por cuanto la comercialización y uso de este mineral permite que esta tarifa sea aplicada en función de las realidades del mercado, sin embargo, cuando pasamos a la "piedra ornamental", la cual todo indica que es un material más especial, porque el sentido común nos permite concluir que no es cualquier piedra que se puede usar como elemento decorativo, entonces la tarifa sube al máximo nivel de B/3.00 por metro cúbico.

Para la Dirección General de Ingresos, igual tratamiento debe dársele al caso bajo estudio. Es de todos conocido que uno de los objetivos fundamentales de la reforma introducida a esta materia por la Ley 27 de 2015, era gravar la arena extraída bajo concesión, que antes tributaba muy poco, pero se comercializaba con altas ganancias en la industria de la construcción. Ese objetivo proclamado lo lleva a la realidad legal el Legislador y por ello le fija a la arena, sea submarina o continental, la tarifa máxima de B/.3.00 por metro cúbico. No es por casualidad que este material mineral es el primero de la tabla. Entendemos con esto que se parte de la premisa de que estamos hablando de un mineral no metálico que tendría un alto precio en el mercado, comparado con varios de los otros que aparecen en la tabla de tarifas de la Ley. Por ello la tarifa más alta para la arena.

Sin embargo, en el caso muy particular que nos ocupa, el material calcáreo para relleno claramente no puede ser usado en la industria de la construcción, según la información técnica de referencia que ha sido aportada con la consulta y que proviene de la Dirección de Recursos Minerales del Ministerio de Comercio e Industrias, autoridad técnicamente autorizada sobre la materia. Para la Dirección

General de Ingresos la situación de hecho de este material es exactamente la misma que la "tosca para rellano" o de la "piedra caliza" cuando esta última se usa para relleno. Por lo tanto, a juicio de la Dirección General de Ingresos, el material calcáreo para relleno que se menciona en la consulta, debe pagar este tributo con base a la tarifa de B/0.50 por metro cúbico.

Una máxima importante del Derecho Tributario es que los impuestos deben ser neutrales, es decir, que no deben variar sustancialmente las decisiones de los actores del mercado. Si las evidencias del caso nos indican que el material calcáreo para relleno solamente puede ser usado para relleno, lo coloca en el nivel de competencia del mercado con otros materiales como la tosca para relleno o la piedra caliza que también puede ser usada para relleno. No sería neutral que el tributo aplicable sobre el material calcáreo para relleno sea varias veces más alto que el que deben pagar la tosca y la piedra caliza, siendo que compiten en el mismo segmento de la actividad.

Ahora bien, independientemente de lo anterior, lo cual es un análisis conceptual, la Dirección de Recursos Minerales del Ministerio de Comercio Industrias debe dar cumplimiento, en cuanto a esta concesión concreta, a la obligación que le atañe según el artículo 13 del Decreto Ejecutivo 360 de 2015 en cuanto a fiscalizar los volúmenes extraídos y verificar en la práctica las regalías correspondientes. Para ello contará con el apoyo de la Dirección General de Ingresos.

Atentamente,

PUBLIO RICARDO CORTÉS
Director General de Ingresos

PRC/JSA/imhh

REPÚBLICA DE PANAMA
DIRECCIÓN GENERAL DE INGRESOS
MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS