

# APLICACIÓN DEL ART. 64 BIS DE LA LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA. IMPUESTO ESPECÍFICO A LA ACTIVIDAD MINERA.

**CET**  
Centro de Estudios Tributarios  
Universidad de Chile



www.cetuchile.cl

## Octavio Canales Tapia

Magíster en Derecho Tributario©,  
Pos título en Legislación Tributaria,  
Contador Público – Auditor  
Asesor de empresas.  
Profesor Magíster en Tributación  
Profesor Diplomas Área Tributación  
Facultad de Economía y Negocios  
Universidad de Chile.



## 1.- INTRODUCCIÓN.

A raíz de la catástrofe natural, sufrida por gran parte del centro y sur de nuestro país el pasado 27 de febrero, el Presidente de la República Señor Sebastián Piñera Echenique comunicó con fecha 16 de abril el plan de financiamiento para la reconstrucción. En el comienzo de su discurso, el Presidente Piñera anunció una reforma tributaria que conseguiría recaudar fondos por un monto cercano a los 3.200 millones de dólares, esta reforma tributaria, entre otras, implicaría un alza en la tasa del Impuesto de Primera Categoría, modificación relativa al aumento en forma transitoria de la tasa actual de 17% a un 20% en el año 2011, bajando dicha tasa a un 18,5% en el año 2012, volviendo a la tasa actual el año 2013.

Cabe destacar que el alza temporal en la tasa del Impuesto de Primera categoría no fue el único anuncio del Presidente de la República respecto a reformas tributarias, otra modificación tributaria postulada dice relación a un cambio en la legislación aplicable a las Empresas Mineras, impuesto a la actividad minera, que permitiría recaudar alrededor de unos 700 millones de dólares. Es respecto a este último impuesto al que nos referiremos en las próximas páginas de este artículo, intentando dar a conocer el uso o aplicación del mismo, establecer las razones de por qué en Chile se incorporó a la legislación, su discusión y finalmente, la aplicación práctica del artículo 64 bis de la Ley sobre Impuesto a la Renta, en el que se establece el

impuesto a la actividad minera, junto a toda la normativa emitida por el Servicio de Impuestos Internos (SII) a través de circulares, oficios y resoluciones.

## 2.- NACIMIENTO DEL ROYALTY MINERO EN CHILE.

Desde junio del año 2004, el que fuera Senador de la República Señor Jorge Lavandero, junto a otros senadores de la Concertación levantaron la idea de cobrar un royalty a las empresas mineras de nuestro país. Los fundamentos para cobrar este tipo de tributo, en palabras del propio Senador, decían relación a dos grandes factores: "(i) En Chile está el 50% de las reservas mundiales de cobre y (ii) En los últimos 13 años, las multinacionales Mineras han sacado de Chile 43.000 millones de dólares". Entrevista realizada por Radio Cooperativa al Ex Senador Lavandero el 21.06.2004.

Quienes argumentaban en favor de la imposición de un tributo a las empresas mineras, señalaban que desde tiempos muy antiguos en el mundo se tiene conocimiento del cobro de impuestos por recursos no renovables, algunos incluso mencionaban que éstos se habrían cobrado desde el Medioevo. Otros argumentos relativos a la imposición de un tributo a la actividad minera, dicen relación a que cuando se trata de bienes de propiedad común y en este caso corresponden además a recursos no renovables, como serían los minerales, los estados diseñan impuestos con el fin de capturar recursos, los cuales por lo general se destinan al estudio e investigación relativa del descubrimiento de nuevas formas de energía y extracción de nuevos recursos naturales utilizables en diversos procesos productivos.

Por otra parte, según los defensores de este tributo se menciona que el Estado, al ser el dueño exclusivo de todas las reservas de minerales, según las normas del artículo 19 N°24 de la Constitución Política de la República, tiene todo el derecho a postular su imposición. Es importante destacar, que a los argumentos antes esgrimidos deben adicionarse, según los impulsores de esta idea, que la política tributaria establecida en Chile era excesivamente complaciente con los inversionistas extranjeros, ya que, utilizando recursos legales, pagaban muy poco o a veces nada de impuestos respecto de su actividad, la cual ha generado millones y millones de dólares de ganancias a la fecha.

Tal como se ha dicho, en el fundamento de la tesis antes explicada, las minas son de propiedad absoluta, exclusiva, inalienable e imprescriptible del Estado chileno, según la Constitución Política de la República de Chile. Debido a lo anterior, el Estado de Chile otorga a través del Poder Judicial, concesiones para explorar la riquezas minerales de nuestro territorio a terceros, de esta forma es importante recalcar que los titulares de las concesiones no son dueños del territorio que se ve involucrado en las concesiones, sino que son sólo dueños de las concesiones de exploración y explotación. Las concesiones mineras son distintas e independientes de la propiedad o de cualquier otro derecho respecto del predio que comprende. Así y tal como lo señala el artículo 11 de la Ley Orgánica Constitucional sobre Concesiones Mineras, el

concesionario de explotación tiene derecho a hacerse dueño de todas las sustancias minerales que extraiga.

Otro argumento que se señaló en la época de discusión del mencionado tributo, decía relación con un estudio de la Universidad de Colorado, donde se afirmaba que el impuesto minero aplicado en Chile sería el más bajo del mundo, y que además México y Chile eran los únicos países que no cobraban un royalty por la extracción de minerales.

Quienes opinaban en contra de la aplicación de este impuesto a la gran minería, entre quienes se encontraban el Consejo Minero y la Sociedad Nacional de Minería, sostenían que justamente todas aquellas facilidades tributarias que el estado de Chile les daba a los inversionistas extranjeros hacía que vinieran a invertir en la actividad minera del país, y que si el Estado de Chile pretendía cambiar las reglas del juego en el tema de la aplicación de un nuevo tributo, alejaría de Chile a los inversionistas extranjeros lo cual redundaría en un daño para la economía del país.

### **3.- PROYECTOS DE LEY.**

#### **3.1.- Proyecto Royalty I.**

Teniendo en cuenta lo que en dicha época se hablaba, tanto a favor como en contra de la posibilidad de cobrar un royalty a las empresas mineras, nace un proyecto de ley que fue conocido como "Royalty I", este proyecto ingresó a la Cámara de Diputados, el 6 de julio del año 2004.

El proyecto de Ley en comento, tuvo como punto de partida, seguir manteniendo la postura que el Estado era el propietario de todos los recursos naturales, esto reconocido por la Constitución Política de la República, además de que esto era una herencia ganada por luchas realizadas durante el siglo XX, las que culminaron con la nacionalización del cobre.

Con ello, el proyecto pretendió restablecer una sana doctrina económica del manejo de los recursos naturales, la que había sido negada por tanto tiempo, estableciendo que:

"Estos recursos minerales poseen un valor intrínseco, debido a la posibilidad de explotarlos rentablemente, no obstante, el Estado no recibe actualmente ninguna compensación por la extracción y venta de recursos valiosos que según la constitución le pertenecen. En la actualidad, el concesionario minero aprovecha los recursos no renovables de la minería en forma gratuita, como si se tratase de un bien que no tiene valor económico, esta situación equivale a un subsidio del Estado hacia los dueños de las empresas mineras".

El proyecto reconocería las graves consecuencias económicas de tal distorsión, señalando:

“No cobrar por el uso de un insumo provoca además una disminución artificial en los costos de extracción y procesamiento de los productos mineros, esta disminución artificial en el costo de explotación, genera incentivos a sobreexplotar los minerales, ya que los oferentes toman decisiones de producción en base a los costos enfrentados por ellos. El establecimiento de la regalía minera contenida en el presente proyecto, corrige esta situación al lograr que los oferentes de productos mineros internalicen el costo correspondiente al valor del mineral extraído”.

El proyecto, establecía un royalty para la actividad minera de nuestro país no sólo respecto del cobre.

Dicho proyecto de ley proponía, en primer lugar, el establecimiento de una obligación impuesta por las concesiones mineras de explotación, (i) que consistía en el pago de una regalía ad valorem al Estado de Chile, por la explotación de recursos mineros, aplicable a toda la minería, y en segundo lugar, (ii) la creación de un Fondo de Innovación para la Competitividad, que tendría por objeto financiar las iniciativas de innovación destinadas a incrementar la competitividad del país. Los recursos de este Fondo se aplicarían a la ciencia y a la tecnología, y a apoyar la innovación.

El proyecto proponía una regalía minera ad valorem que representaba el 3% de las ventas netas anuales, descontando el Impuesto al Valor Agregado (IVA) para la minería metálica y de un 1% de las ventas netas anuales para la minería no metálica. El proyecto además señalaba que se eximían de este pago a aquellos explotadores mineros cuyas ventas brutas no superaran las 2.000 UTM y aquéllos cuyas ventas netas eran iguales o menores al 15% de la venta bruta. En otras palabras, la idea de estos topes máximos o mínimos, tenía que ver con la posibilidad de liberar del pago de estas regalías a pequeños y medianos mineros.

El año 2004 se detuvo la tramitación del Proyecto de Royalty I, debido a que no se consiguió el quórum necesario para aprobar la idea de legislar en la sesión Nº 21 de la Cámara de Diputados, de fecha 21 de Julio de 2004, ni en la sesión Nº 10 del Senado, del 10 de agosto del mismo año.

### **3.2.- Proyecto Royalty II, nacimiento del impuesto y promulgación de la Ley Nº 20.026.**

Con Fecha 4 de Enero del año 2005 ingresa a la Cámara de Diputados un nuevo proyecto de ley en el cual se establecía un impuesto específico a la actividad minera. Este proyecto de ley conocido como Royalty II, se transformaría luego en Ley de la República el 16 de junio de 2005, fecha de publicación de la Ley Nº 20.026.

El texto del proyecto estableció y creó un impuesto aplicable específicamente a las empresas mineras que tuvieran ventas anuales superiores a 12 mil toneladas métricas de cobre fino (de ahora en adelante tmcf). Este impuesto se aplicaría en forma progresiva y tomaría como base la Renta Imponible Operacional del Explotador Minero (RIO).

De acuerdo a lo anterior, el contribuyente explotador minero, cuyas ventas anuales excedieran el equivalente a las 50 mil tmcf, soportaría una tasa única del 5%. Por otra parte, los contribuyentes mineros cuyas ventas anuales de toneladas métricas de cobre fino, se situaran entre 12 y 50 mil toneladas, enfrentarían tasas marginales escalonadas que irían desde un 0,5% a 4,5%<sup>1</sup>.

Lo anterior, necesariamente implica que los contribuyentes explotadores mineros, cuyas ventas anuales no superen las 12 mil toneladas métricas de cobre fino, no se verán afectados por este tributo.

Un elemento importante que estableció la presente ley, fue la facultad concedida al SII, en el sentido que éste podría impugnar los precios que fueran utilizados en las ventas de productos mineros, tomando como referencia los valores con los que trabaja la Comisión Chilena del Cobre (Cochilco). Esta facultad, tuvo como objetivo primordial resguardar el hecho de que se vendieran productos a precios menores a los de mercado.

---

<sup>1</sup> En comparación, la legislación Argentina, en el artículo 22 del Capítulo VI sobre Regalías de la Ley N°24.196, modificada por Ley N° 25.429, señala expresamente: "Las provincias que adhieran al régimen de la presente ley y que perciban regalías o decidan percibir, no podrán cobrar un porcentaje superior al tres por ciento (3%) sobre el valor "boca mina" del mineral extraído".

Por otra parte la legislación Colombiana, el artículo 3 del Decreto N°145 establece que la regalía se debe pagar en forma trimestral y su liquidación es igual a  $V = C \times P \times R$ , siendo V= Valor de la regalía a Pagar, C= Cantidad de mineral explotado, P= precio base del mineral fijado por el Ministerio de minas y energía para la liquidación de regalías y R0 porcentaje de regalía fijado por la ley. El propio artículo 16 de la Ley N°141 del año 1994, establece porcentajes variados de regalías que van desde 1% al 12% según el mineral.

#### **4.- POSIBLES MODIFICACIONES AL IMPUESTO ESPECÍFICO A LA ACTIVIDAD MINERA.**

El pasado 5 de mayo de 2010 se ingresó al parlamento un proyecto de Ley que modifica diversos cuerpos legales, entre las principales modificaciones, se aprecia la modificación del actual sistema de cálculo del impuesto específico a la actividad minera. La presente modificación, propone un nuevo régimen de tributación sobre la actividad minera, régimen que entraría en vigencia a contar del 1º de Enero de 2010 y afectaría a los explotadores mineros que desarrollen procesos de explotación de uno o más proyectos.

Sin perjuicio de lo señalado anteriormente, y de la misma forma como se implementó la Ley N° 20.026, este nuevo proyecto propone que aquellos contribuyentes explotadores mineros que tengan actualmente un régimen de invariabilidad tributaria por medio de un contrato de inversión extranjera, Decreto Ley N° 600, celebrado con el Estado de Chile con anterioridad al 1º de Enero de 2010, podrán acogerse voluntariamente al nuevo régimen del impuesto específico que se señala, si aceptan concesiones y/o compensaciones económicas propuestas por el ejecutivo.

A diferencia de lo que se establece en el actual artículo 64 bis de la Ley sobre Impuesto a la Renta, este nuevo proyecto propone que la tasa a aplicar sobre la base imponible o renta imponible operacional del explotador minero tenga directa relación con un nuevo concepto, el "Margen Operacional Minero". En base a lo indicado, el monto del impuesto será un porcentaje sobre la RIO, siendo la tasa efectiva de dicho tributo entre un 3,5% y un 9% del margen operacional minero.

Como se ha mencionado, este proyecto también se hace cargo y modifica normas del Decreto Ley N° 600 relacionadas con la invariabilidad tributaria, estableciendo un nuevo régimen de invariabilidad aplicable a este último impuesto. La modificación propuesta, prohibiría la aplicación al inversionista extranjero de nuevos impuestos a la actividad minera, prohibiría además que se establezcan condiciones más desfavorables para los inversionistas extranjeros en cuanto a tasas y formas de cálculo de este impuesto en un período de 8 años adicionales al original (2017 al 2025).

Según establece el mensaje del proyecto de ley, esta nueva invariabilidad tributaria sería incompatible con las normas establecidas en los artículos 7º, 11 bis y 11 ter del actual Decreto Ley N° 600, por lo que los inversionistas extranjeros deberían optar por una u otra alternativa.

Sin perjuicio de lo comentado sobre el nuevo proyecto de Ley presentado por el gobierno el pasado 5 de Mayo, el tema que se desarrollará en las páginas siguientes dice relación con el análisis, explicación y discusión en lo que sea pertinente, del actual método y criterios utilizados en el cálculo del impuesto específico a la actividad minera, contemplado en el actual artículo 64 bis de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

## **5.- ANÁLISIS DE LA LEY N° 20.026 Y EL ARTÍCULO 64 BIS DE LA LIR.**

Respecto del contenido del principio de legalidad de los tributos o de reserva legal, es preciso señalar que todos los elementos de la obligación tributaria deben estar contemplados en la ley.

1. El "hecho gravado", que conforma la identidad del tributo,
2. El sujeto activo y pasivo,
3. La base imponible y
4. La tasa.

Los puntos antes señalados serán la base de lo que se desarrolla a continuación, donde se explicará y analizará el actual sistema de tributación de las empresas mineras en relación al impuesto específico contemplado en el artículo 64 bis de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Como se ha mencionado, por medio del N°1 del Artículo 1° de la Ley N°20.026, se incorporó el artículo 64 bis a la Ley sobre Impuesto a la Renta, en él, se establece un impuesto específico que afectará a la actividad minera, contemplando dicha norma legal qué tipo de contribuyente minero será afectado y cómo se aplicará dicho tributo.

Para ello, lo primero que hace el legislador es señalar ciertas definiciones de mucha importancia, las que serán transcritas tal como lo establece el artículo ya citado.

“a) Explotador minero, toda persona natural o jurídica que extraiga sustancias minerales de carácter concesible y las venda en cualquier estado productivo en que se encuentren.

b) Producto minero, la sustancia mineral de carácter concesible ya extraída, haya o no sido objeto de beneficio, en cualquier estado productivo en que se encuentre.

c) Venta, todo acto jurídico celebrado por el explotador minero que tenga por finalidad o pueda producir el efecto de transferir la propiedad de un producto minero.”

### **5.1.- Hecho gravado del impuesto específico a la actividad minera (IEAM).**

Siguiendo entonces con el esquema sugerido en el primer párrafo de este numeral, se explicará cuál es el Hecho Gravado de este impuesto.

La definición de hecho gravado en el impuesto a la actividad minera, presenta las siguientes características:

1. *Debe estar previsto en la ley*: por el principio de reserva legal, cualquiera que este sea (amplio o restringido). Esta característica no impide hacer una interpretación extensiva del hecho, porque se refiere a la previsión en el "sentido" de la ley; apunta más bien a que no pueden existir hechos gravados creados por analogía.
2. *Debe tener una connotación de carácter económico*: deben ser hechos económicos, porque estos son reveladores de la capacidad contributiva; lo ideal sería determinar éste respecto de cada persona, pero como esto no es posible se establecen hechos que denotan en general dicha capacidad.

Partiendo de la base de que el hecho gravado se define como el acaecimiento de un hecho generador al cual la ley le atribuye la facultad de generar la obligación tributaria, y tomando en consideración lo dispuesto en el artículo 64 bis de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), el hecho gravado en esta normativa se podría establecer como la *RENTA IMPONIBLE OPERACIONAL DEL EXPLOTADOR MINERO (en adelante RIO), cuyas ventas excedan el "equivalente" a 12.000 Toneladas Métricas de Cobre Fino (tmcf)*<sup>2</sup>.

Una posible definición del hecho gravado pudiera considerar *la transferencia efectuada por un explotador minero de sustancia mineral de carácter concesible ya extraída*. Por otra parte, otra definición del hecho gravado sería *"la renta imponible operacional obtenida por un explotador minero de la extracción y venta de minerales concesibles"*<sup>3</sup>

Para que se genere el hecho gravado, debe existir un explotador minero que extraiga minerales concesibles y los venda en cualquier estado y cuyas ventas excedan del equivalente a 12.000 (tmcf), que genere a su vez, una renta imponible operacional (RIO).

Según la norma debe entenderse por explotador minero a *"toda persona natural o jurídica que extraiga sustancias minerales de carácter concesible y las venda en cualquier estado productivo en que se encuentren"*. Con esta definición, el legislador quiso considerar todas las posibles situaciones del sujeto pasivo de este impuesto, sin embargo, aquellos que realicen la extracción de sustancias minerales de carácter concesible y las vendan en cualquier estado productivo en que el mineral se

<sup>2</sup> Definición extraída de la clase de Obligación Tributaria, del Magíster en Derecho Tributario de la Escuela de Derecho de la Universidad de Chile. Período 2006-2007.

<sup>3</sup> Definición dada por el profesor Pedro Massone P., en el seminario "Impuesto Específico a La Actividad Minera" dictado por El Instituto Chileno del Derecho Tributario junto a la Fundación Facultad de Derecho de la Universidad de Chile.

encuentre, pero no sean considerados como personas naturales o jurídicas, no serán considerados explotadores mineros, y por lo tanto, no se encontrarán gravados con este impuesto.

Especial atención debe recibir el caso de los fondos de inversión<sup>4</sup>, los cuales no cumplen con ser personas naturales o jurídicas, por lo que tampoco califican como sujeto pasivo del impuesto. En otras palabras, los fondos de inversión no podrán ser considerados como un explotador minero y por lo tanto no se gravarán sus ventas con este tributo, quedando demostrado que aunque el legislador intente poner normas anti elusivas, éstas no son capaces de abarcar las distintas posibilidades de planificación que tienen los contribuyentes<sup>5</sup>.

Para que se genere el hecho gravado con el presente impuesto, deben haber minerales concesibles que sean vendidos por el explotador minero, el código de minería establece en su artículo 5º que *"Son concesibles, o denunciables, las sustancias minerales metálicas y no metálicas y, en general, toda sustancia fósil, en cualquier forma en que naturalmente se presente, incluyéndose las existentes en el subsuelo de las aguas marítimas sometidas a la jurisdicción nacional a las que se tenga acceso por túneles desde tierra"*.

*Por otra*, el artículo 7 del mismo cuerpo legal establece *"No son susceptibles de concesión minera los hidrocarburos líquidos o gaseosos, el litio, los yacimientos de cualquier especie existentes en las aguas marítimas sometidas a la jurisdicción nacional ni los yacimientos de cualquier especie situados, en todo o en parte, en zonas que, conforme a la ley, se determinen como de importancia para la seguridad nacional con efectos mineros, sin perjuicio de las concesiones mineras válidamente constituidas con anterioridad a la correspondiente declaración de no concebibilidad o de importancia para la seguridad nacional"*.

En virtud de las normas citadas anteriormente, es posible inferir que son objeto de concesión todas las sustancias minerales metálicas y no metálicas, y por ello todas se encontrarían afectas a este impuesto. También es factible inferir, que el litio (mineral que recibe atención en estos días en nuestro país) constituye una sustancia mineral no concesible y, por lo tanto su extracción y venta no se encuentra en el ámbito de la aplicación del artículo 64 bis de la LIR, el que establece un impuesto específico a la actividad minera desarrollada por el explotador minero, que debe extraer y vender productos mineros concesibles.

---

<sup>4</sup> Profesor Christian Blanche R., seminario "Impuesto Específico a La Actividad Minera" dictado por El Instituto Chileno del Derecho Tributario junto a la Fundación Facultad de Derecho de la Universidad de Chile.

<sup>5</sup> Ídem.

## 5.2.- Sujeto pasivo del impuesto.

El contribuyente de hecho (el que sufre el gravamen, económicamente) y que es además contribuyente de derecho, es el sujeto pasivo de la obligación tributaria, en este caso específico, el Explotador Minero.

Como se menciona, el sujeto pasivo es el ya conocido "Explotador Minero", tal como la Ley de la renta en su artículo 64 bis señala y define como "toda persona natural o jurídica que extraiga sustancias minerales de carácter concesible y las venda en cualquier estado productivo en que se encuentren".

## 5.3.- Base Imponible.

La misma norma describe la Renta Imponible Operacional del Explotador Minero (RIO), como el resultado anual que el Explotador Minero determina conforme a las normas generales de la Ley de Impuesto a la Renta, establecidas para la determinación de la Renta Líquida Imponible (RLI) según artículos del 29 al 33 de la LIR, a la cual se le practicarán los siguientes ajustes:

### 5.3.1.- Determinación de la RIO.

(-) Se deducen los ingresos que no provengan de la venta de productos mineros:

Esta norma tiene sentido, toda vez que se trata de depurar el resultado operacional de la actividad minera y no considerar aquellos incrementos de patrimonio que no provengan de dicha actividad (los ingresos no operacionales y todos aquellos no vinculados a la explotación de los recursos mineros).

(+) Se agregan los gastos y costos necesarios para la producción de los ingresos señalados anteriormente.

Este agregado es necesario, toda vez que la renta proveniente de los ingresos no mineros o no operacionales mineros, ha sido deducida de la RLI conforme a las normas generales, de tal manera que deben reponerse a la base de cálculo de este impuesto.

(+) En esta misma lógica, se deben agregar los gastos que no sean asignables exclusivamente a un tipo de ingreso (minero o no minero, una especie de gasto de uso común), pero se establece una norma de proporcionalidad, esto es, deben ser agregados en la misma proporción que representen con respecto a los ingresos que no provengan de la venta de productos mineros.

(+) Se agregan, sólo en el caso que se hayan deducido, las siguientes partidas.

Intereses del N°1, del art. 31 de la LIR.

Las pérdidas de ejercicios anteriores (N° 3°, del Art. 31 de la LIR).

El cargo por depreciación acelerada (N° 5°, del Art. 31 de la LIR).

(+) La diferencia entre la deducción por gastos de organización y puesta en marcha, que se hayan amortizado en un plazo inferior al máximo de 6 años, con relación a la cuota de amortización de 1/6, o dicho de otra forma, del mismo gasto prorrateado en el plazo máximo legal.

(+) La contraprestación pagada en virtud de un contrato de avío, compraventa de minerales, arrendamiento o usufructo de una pertenencia minera o cualquier otro originado en la entrega de la explotación de un yacimiento a un tercero. Igualmente deberá agregarse la parte del precio de la compraventa de una pertenencia minera pactada como un porcentaje de las ventas de productos mineros o de las utilidades del comprador.

Respecto del párrafo anterior el legislador establece un nuevo ingreso al considerar como parte de la base imponible de este nuevo tributo aquellos ingresos que no son ventas directas del explotador minero, con lo cual es necesario también concluir que los costos y gastos asociados debieran ser deducidos de estos ingresos.

(-) Se deducirá la cuota anual de depreciación por los bienes físicos del activo inmovilizado que hubiere correspondido de no aplicarse el régimen de depreciación acelerada.

Al efectuar los ajustes de la depreciación acelerada que el legislador plantea, lo que se pretende es deducir la depreciación de los activos inmovilizados de acuerdo a los años de vida útil normal impartidos por el S.I.I. Sin embargo, es necesario dejar presente que esta norma no deja claro qué pasa en situaciones especiales, como pudiera ser el caso de bienes sujetos a depreciación acelerada que hayan sido consumidos totalmente y de esta forma queden bienes que pudieran considerarse sujetos de depreciación normal.

Lo anterior evidencia que el legislador no previó solución a un problema que es real y que tal como está hoy redactada la Ley significa efectuar un agregado a la renta líquida imponible de primera categoría (la depreciación normal de estos bienes), pero al mismo tiempo efectuar una deducción de la misma cantidad a la base imponible del impuesto a la minería (RIO).

#### **5.4.- La tasa del impuesto a la actividad minera.**

Según lo indica el artículo 64 bis de la Ley sobre Impuesto a la Renta, la tasa aplicable relacionada a este impuesto se aplicará, según las toneladas métricas de

cobre fino (tmcf) que tenga o genere el explotador minero, según los siguientes tramos.

1. A aquellos explotadores mineros cuyas ventas anuales excedan al valor equivalente a 50.000 toneladas métricas de cobre fino se les aplicará una tasa única de impuesto de 5%.
2. A aquellos explotadores mineros cuyas ventas anuales sean iguales o inferiores al valor equivalente a 50.000 toneladas métricas de cobre fino y superiores al valor equivalente a 12.000 toneladas métricas de cobre fino, se les aplicará una tasa equivalente al promedio por tonelada de lo que resulte de aplicar lo siguiente:
  - 2.1. Sobre la parte que exceda al valor equivalente a 12.000 toneladas métricas de cobre fino y no sobrepase el equivalente a 15.000 toneladas métricas de cobre fino, 0,5%;
  - 2.2. Sobre la parte que exceda al valor equivalente a 15.000 toneladas métricas de cobre fino y no sobrepase el equivalente a 20.000 toneladas métricas de cobre fino, 1%;
  - 2.3. Sobre la parte que exceda al valor equivalente a 20.000 toneladas métricas de cobre fino y no sobrepase el equivalente a 25.000 toneladas métricas de cobre fino, 1,5%;
  - 2.4. Sobre la parte que exceda al valor equivalente a 25.000 toneladas métricas de cobre fino y no sobrepase el equivalente a 30.000 toneladas métricas de cobre fino, 2%;
  - 2.5. Sobre la parte que exceda al valor equivalente a 30.000 toneladas métricas de cobre fino y no sobrepase el equivalente a 35.000 toneladas métricas de cobre fino, 2,5%;
  - 2.6. Sobre la parte que exceda al valor equivalente a 35.000 toneladas métricas de cobre fino y no sobrepase el equivalente a 40.000 toneladas métricas de cobre fino, 3%;
  - 2.7. Sobre la parte que exceda al valor equivalente a 40.000 toneladas métricas de cobre fino, 4,5%;
3. No estarán afectos al impuesto los explotadores mineros cuyas ventas, durante el ejercicio respectivo, hayan sido iguales o inferiores al equivalente a 12.000 toneladas métricas de cobre.

El artículo 64 bis de la Ley sobre Impuesto a la Renta, en su parte pertinente, dispone que el Impuesto Específico a la Actividad Minera, en adelante, IEAM, debe aplicarse a la RIO según el valor de las ventas anuales equivalentes a determinadas toneladas métricas de cobre fino (tmcf).

Asimismo, esta norma dispone que para determinar la tasa a aplicar a la RIO, se deberán considerar el valor total de las ventas de productos mineros del conjunto de personas relacionadas con el explotador minero, que puedan ser considerados explotadores mineros de acuerdo a la definición que el mismo artículo 64 bis de la ley de la renta establece.

## **6.- CÁLCULO Y PAGO DEL IMPUESTO ESPECÍFICO A LA ACTIVIDAD MINERA.**

En el Diario Oficial de fecha 16 de junio de 2005 se publicó la Ley N° 20.026, la cual mediante el N° 1 de su artículo 1° incorpora a continuación del actual Título IV de la Ley sobre Impuesto a la Renta, un nuevo título signado como **"TÍTULO IV BIS"**, en el que se establece un impuesto específico que afecta a la actividad minera realizada por un explotador minero, contemplándose en el artículo 64 bis del referido título la forma en que se determinará y aplicará dicho tributo.

Es conveniente mencionar que la Ley N° 20.026, mediante el N° 2 de su artículo 1°, intercaló en el N° 2 del inciso tercero del artículo 31 de la Ley de la Renta, la expresión "con excepción del impuesto establecido en el artículo 64 bis en el ejercicio en que se devengue", modificación que tiene como único objeto permitir que los contribuyentes mineros que se encuentren afectados al impuesto específico contenido en el artículo 64 bis, puedan deducir como gasto necesario para producir la Renta dicho gravamen en la determinación de la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría, deducción que se efectuará en el ejercicio en que se devengue el citado tributo específico a la minería, es decir, antes de que se exija la obligación a su declaración y pago.

### **6.1.- Aplicación de las circulares, oficios y resoluciones.**

Para comenzar el estudio, análisis y aplicación del IEAM, en primer lugar se especificará:

- i) Quiénes son los contribuyentes a quienes les afecta el tributo,
- ii) Cuál o cuáles son las formas en que se aplicará y
- iii) La determinación de la base.

### **6.2.- Contribuyentes afectados al IEAM.**

Este impuesto afectará y se aplicará a quienes sean calificados como explotadores mineros. Serán considerados explotadores mineros, todas las personas naturales o

jurídicas que realicen extracción de sustancias mineras de carácter concesibles y las vendan en cualquier estado productivo en que esas sustancias se encuentren.

En otras palabras, el contribuyente que es el explotador minero, debe extraer sustancias minerales concesibles y las debe vender, es decir, estas dos últimas condiciones se deben presentar en forma copulativa para calificar al explotador minero como contribuyente.

La propia ley, al igual que en la Ley del IVA, se preocupó de definir que debía entenderse como venta, señalando que es todo acto jurídico celebrado por el explotador minero que tenga por finalidad o pueda producir el efecto de transferir la propiedad de un producto minero. Por otra parte, el SII ha indicado que no sólo debe entenderse dentro del concepto de venta el contrato de compraventa, sino que también otros por cuales pueda transferirse la propiedad del producto minero, tales como dación en pago y aportes a sociedades<sup>6</sup>.

Cabe entonces preguntarse en base a todo lo antes señalado, si las personas relacionadas al explotador minero también deben considerarse contribuyentes de este impuesto.

Para dar respuesta a la pregunta anterior es necesario considerar que las personas naturales o jurídicas relacionadas al explotador minero, también son contribuyentes de este impuesto si poseen la calidad a su vez de explotador minero. Lo anterior nos lleva a concluir que no toda persona natural o jurídica será considerada un explotador minero, aún cuando tenga relación patrimonial con una empresa que ostente la calidad.

Como se puede visualizar, establecer el alcance del concepto "personas relacionadas" resulta de vital importancia, ello debido a que para determinar la tasa que afectará la base imponible del explotador minero se utilizarán como base las toneladas métricas de cobre fino que haya vendido el explotador minero y todas las personas relacionadas con él.<sup>7</sup>

### **6.3.- Forma de aplicación del impuesto por los Explotadores Mineros.**

Para determinar la base sobre la cual se calcula y paga el impuesto, Renta Imponible Operacional (RIO) de la actividad minera, según establece el SII en Circular N°55 del año 2005, es necesario considerar la Renta Líquida Imponible (RLI) determinada según las normas de los artículos del 29 al 33 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

<sup>6</sup> N°3 letra B del capítulo III de la Circular N°55 DEL 14 DE OCTUBRE DEL 2005 del Servicio de Impuestos Internos.

<sup>7</sup> N°8.2 de la letra B del capítulo III de la Circular N°55 del 14 de Octubre del 2005 del Servicio de Impuestos Internos.

**6.3.1.- Fórmula para determinar la RIO según la Ley.**

Con el propósito de realizar análisis en el punto 6.3.3 de esta sección, se incorpora el presente texto

***"Se entenderá por renta imponible operacional para los efectos de este artículo, la que resulte de efectuar los siguientes ajustes a la renta líquida imponible determinada en los artículos 29 a 33 de la presente ley:***

1. Deducir todos aquellos ingresos que no provengan directamente de la venta de productos mineros;
2. Agregar los gastos y costos necesarios para producir los ingresos a que se refiere el número 1) precedente. Deberán, asimismo, agregarse los gastos de imputación común del explotador minero que no sean asignables exclusivamente a un determinado tipo de ingresos, en la misma proporción que representen los ingresos a que se refiere el numeral precedente respecto del total de los ingresos brutos del explotador minero;
3. Agregar, en caso que se hayan deducido, las siguientes partidas contenidas en el artículo 31 de la presente ley:
  - 3.1. Los intereses referidos en el número 1°;
  - 3.2. Las pérdidas de ejercicios anteriores a que hace referencia el número 3°;
  - 3.3. El cargo por depreciación acelerada;
  - 3.4. La diferencia, de existir, que se produzca entre la deducción de gastos de organización y puesta en marcha, a que se refiere el número 9°, amortizados en un plazo inferior a seis años y la proporción que hubiese correspondido deducir por la amortización de dichos gastos en partes iguales, en el plazo de seis años. La diferencia que resulte de aplicar lo dispuesto en esta letra, se amortizará en el tiempo que reste para completar, en cada caso, los seis ejercicios, y
  - 3.5. La contraprestación que se pague en virtud de un contrato de avío, compraventa de minerales, arrendamiento o usufructo de una pertenencia minera, o cualquier otro que tenga su origen en la entrega de la explotación de un yacimiento minero a un tercero. También deberá agregarse aquella parte del precio de la compraventa de una pertenencia minera que haya sido pactado como un porcentaje de las ventas de productos mineros o de las utilidades del comprador.
4. Deducir la cuota anual de depreciación por los bienes físicos del activo inmovilizado que hubiere correspondido de no aplicarse el régimen de depreciación acelerada."

= RENTA IMPONIBLE OPERACIONAL.

**6.3.2.- Fórmula o modelo para determinar la Renta Imponible Operacional del explotador minero, artículo N°64 bis de la LIR.**

+ Suma de todos los ingresos que provengan directamente de la venta de los productos mineros que el explotador minero extraiga y venda.

(-) Los costos que provengan directamente de la venta de los productos mineros que el explotador minero extraiga y venda.

(-) Los gastos que provengan directamente de la venta de los productos mineros que el explotador minero extraiga y venda, (no se deducen los intereses y las pérdidas de arrastre)<sup>8</sup>.

(-) Depreciación Normal de los bienes<sup>9</sup>.

(-) Gastos de Organización y Puesta en Marcha a razón de 1/6 por año<sup>10</sup>.

(-) La parte que corresponde a la suma proporcional de todos los gastos comunes no asignables exclusivamente a un determinado tipo de ingresos. (Esto se calcula según la relación de los ingresos que provengan directamente de la venta de los productos mineros que el explotador minero extraiga y venda, con los ingresos totales del contribuyente).

**SE AGREGAN:**

+ Contraprestación que el explotador minero pague en virtud de un contrato de avío, compraventa de minerales, arrendamiento o usufructo de una pertenecia minera, o cualquier otro que tenga su origen en la entrega de la explotación de un yacimiento a un tercero. Siempre que estos se hayan rebajado como costos o gasto directo o indirecto.

+ Parte del precio de la compraventa de una pertenecia minera que haya sido pactada como porcentaje de las ventas de productos mineros o de las utilidades del comprador. Siempre que éstas se hayan rebajado como costo o gasto directo.

= RENTA IMPONIBLE OPERACIONAL (RIO).

<sup>8</sup> No deben deducirse como gasto según lo establece expresamente la norma del artículo 64 bis de la Ley sobre Impuesto a la renta, los intereses y las pérdidas de arrastre.

<sup>9</sup> No se acepta la deducción de la depreciación acelerada, según la misma norma indicada en el N° 8 anterior.

<sup>10</sup> No se acepta que los gastos de organización y puesta en marcha se lleven a gasto inmediatamente (1 ejercicio comercial), como lo establece el artículo 31 N° 9 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

### 6.3.3.- Análisis conceptual de las partidas consideradas.

#### a. Ingresos.

Tal como se establece en el N°1 de la sección 6.3.1.- anterior, se deben ***"Deducir todos aquellos ingresos que no provengan directamente de la venta de productos mineros"*** de la Renta Líquida Imponible determinada según los artículos 29 al 33 de la LIR. La norma establece de esta forma que deben ser considerados como ingresos sólo los que provengan directamente de la extracción y venta de los productos mineros concesibles, que explote un explotador Minero. Por lo indicado anteriormente, es necesario entonces en primer lugar determinar o identificar todos los ingresos directos provenientes de la extracción y ventas de los minerales concesibles, lo que significa que serán sólo esos ingresos y no otros los que estarán gravados con el Impuesto Específico a la Minería (IEAM).

#### b. Costos y Gastos.

Luego, y siguiendo la lógica del el esquema presentado para la determinación de la RIO, se deben deducir tantos los costos como los gastos asociados directamente a los ingresos por la extracción y venta que realice el explotador minero de los minerales concesibles.

#### c. Gastos No Deducibles.

Dentro de los gastos que no se pueden deducir según la norma, están los intereses y las pérdidas tributarias de ejercicios anteriores. Respecto de esta última situación (Pérdidas Tributarias), se debe entender con cierta claridad que estas pérdidas corresponden a las pérdidas tributarias acumuladas de ejercicios anteriores, determinadas según las normas de los artículos del 29 al 33 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, lo que no comprende la pérdida del ejercicio.

Sin embargo, si al determinar la RIO de un ejercicio, ésta da como resultado una pérdida o una RIO negativa, a juicio del suscrito, ésta se debiera poder deducir en los ejercicios siguientes. La norma del artículo 64 bis nada establece al respecto, sin embargo, es posible afirmar que si eso se produjera, el SII tiene facultades para impugnar la base de impuesto determinada, ya que de producirse tal situación, significa necesariamente que los costos y gastos superaron a los ingresos de la actividad.

#### d. Depreciación Normal.

La norma legal autoriza para efectos del cálculo de la base imponible, la deducción de la depreciación normal de los activos fijos que sean utilizados en la generación del ingreso afecto al impuesto, sin embargo, al mismo tiempo señala que deberán ser agregados los cargos por concepto de depreciación acelerada.

Del análisis de la norma en comento pudieran surgir las siguientes interrogantes:

1. ¿Qué pasa con aquellos bienes que ya han cumplido sus años de vida útil de depreciación acelerada a la fecha de la aplicación de la norma?
2. Puede la cuota de depreciación normal de dichos bienes, la que es agregada para la determinación de la RLI ¿Ser deducida para la determinación de la RIO?

Las empresas mineras invierten anualmente millones de dólares en activos fijos, con lo cual, si el Legislador otorgaba la posibilidad de deducir la depreciación acelerada de los bienes, era posible que todos los explotadores mineros importantes del país generaran RIO negativas y con ello no pagaran el tributo establecido.

Debido a lo anterior, el legislador prefirió dejar claramente establecido que el gasto por concepto de depreciación sería sólo la depreciación normal.

Sin perjuicio de lo indicado anteriormente, un contribuyente consultó acerca de la interrogante mencionada.

“El N° 4 del inciso séptimo del artículo 64 bis establece que deberá deducirse la cuota anual de depreciación por los bienes físicos del activo fijo que hubiere correspondido de no aplicarse el régimen de depreciación acelerada”.

“A este respecto requieren se les confirme que tratándose de activos fijos cuya vida útil acelerada haya concluido durante o antes del año 2006, deberá igualmente deducirse la depreciación normal que hubiere correspondido si el bien no se hubiese acogido al régimen de depreciación acelerada”.

A este respecto el SII en una respuesta no muy entendible señaló al contribuyente, lo siguiente:

“Ahora bien, de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 10 transitorio de la Ley N° 20.026, las modificaciones introducidas por dicho texto legal a la Ley de la Renta, dentro de las cuales se comprende el artículo 64 bis, rigen a contar del 01.01.2006, afectando, por consiguiente, tanto a los ingresos que se perciban o devenguen a contar de dicha fecha como también a los costos o gastos que se adeuden o paguen a partir de la referida fecha”.

“Por lo tanto, y conforme a lo antes expuesto, a contar del 01.01.2006, es posible rebajar de la renta imponible operacional, la depreciación normal de aquellos bienes del activo inmovilizado utilizados en el desarrollo de los proyectos mineros que al 31.12.2005 no hayan sido totalmente depreciados de acuerdo a la vida útil normal de dichos bienes, ya que conforme a la vigencia de tales normas lo que se debe rebajar a contar del 01.01.2006, es una cuota normal de depreciación, independientemente de la fecha de adquisición de los bienes.

Se hace presente que respecto de aquellos bienes que al 31.12.2005 han sido totalmente depreciados considerando para tales fines su vida útil normal, a contar del 01.01.2006, no se tiene derecho a rebajar una partida por tal concepto, atendido a que tales bienes para los efectos tributarios han sido depreciados totalmente. Respecto de aquellos bienes que al 31.12.2005 aún no hayan sido depreciados totalmente según la vida útil normal de los citados bienes, éstos se podrán continuar depreciando para los efectos de la determinación de la renta imponible operacional del impuesto específico a la minería, pero sólo por los años de vida útil restante que le quedan a los referidos bienes para completar la vida útil normal<sup>11</sup>.

En relación a este oficio, es posible plantear dos posturas de análisis.

La primera de ellas, es concluir que el SII se equivoca al autorizar al contribuyente a deducir la depreciación normal para determinar la RIO, toda vez que si bien el activo al 1º de Enero de 2006 estuviera totalmente depreciado, porque se utilizó el método de la depreciación acelerada, se estaría utilizando un mayor gasto por concepto de depreciación, esto porque en la determinación de la Renta Líquida Imponible de primera categoría de los años anteriores esta depreciación acelerada ya habría sido deducida y ahora el contribuyente podría deducir la depreciación normal en la determinación de la RIO.

La segunda postura, contraria a la señalada en el párrafo anterior, es que el SII entendió que los bienes que al 1º Enero de 2006 estuvieran totalmente depreciados para efectos tributarios, por cuanto los contribuyentes habían utilizado el beneficio de la depreciación acelerada en la determinación de la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría de los ejercicios anteriores, pueden utilizar la cuota de depreciación normal en la determinación de la RIO sin importar que en la práctica ésta pudiera estar siendo utilizada veces como gasto.

Para explorar la segunda corriente de análisis se plantea el siguiente ejercicio práctico:

Un explotador minero tiene la siguiente situación al 31.12.2006, fecha en que se aplicó por primera vez el IEAM:

- Renta Líquida Imponible al 31.12.2006 de \$1.000, incluye agregado por depreciación normal de \$100. (Supone agregado debido a que el valor del bien ya habría sido deducido como gasto producto de la utilización de depreciación acelerada).

- Bienes del Activo fijo:

Años de vida útil Normal: 10 años.

---

<sup>11</sup> Oficio N° 2802 del SII, de fecha 01.10.2007.

Años de vida útil Acelerada: 3 años.

Inicio del uso del Activo: 01.01.2003.

Valor de Adquisición del Bien: \$1.000.

Como se puede apreciar, si a la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría no tuviera que ajustarse nada más que la depreciación para determinar la RIO, se puede concluir que:

- ✓ El gasto por depreciación acelerada del bien ya fue utilizado en los años anteriores, generando una menor base afecta a la Primera Categoría. Debido a lo anterior, el bien tiene al 01.01.2006 un valor tributario de cero pesos, es decir, está a la fecha totalmente depreciado.
- ✓ La determinación de la RIO sería de \$900, equivalente a la RLI menos la depreciación normal. Por este ajuste, uno podría establecer que se está utilizando mayor gasto por depreciación de un bien que se encuentra totalmente depreciado para efectos tributarios.

Otro ejemplo que se puede plantear para continuar con el análisis precedente, es el de un contribuyente Explotador Minero que al 31.12.2005 se encuentra en situación de pérdida tributaria y ésta hubiera sido generada en su mayoría, por la deducción de la depreciación acelerada en el tiempo (Se supone que el bien fue totalmente depreciado bajo el régimen de depreciación acelerada). En este caso, sería plausible atender el criterio del SII en cuanto a autorizar la deducción de la depreciación normal en la determinación de la RIO, por cuanto la pérdida tributaria de arrastre que contiene las depreciaciones aceleradas de los ejercicios anteriores, debe ser agregada a la RLI, o dicho de otra forma, debe reversarse para el cálculo la RIO definitiva.

Lo anterior, pudiera generar una nueva interrogante: ¿Qué pasa con los gastos de organización y puesta en marcha (GOPM), que ya fueron deducidos en ejercicios anteriores?

La respuesta a esta interrogante puede ser abordada con similares argumentos que los expuestos en la situación primitiva.

#### **6.3.4. Tasa a aplicar sobre la Base Imponible, RIO.**

Como ya se ha mencionado, la tasa con que se calcula el Impuesto Específico a la Actividad Minera (IEAM), que afecta a los contribuyentes explotadores mineros, se aplica según una escala determinada que ha sido definida por el SII, según se expone:

Miles de Toneladas	Tasa Marginal	Tasas
1 a 12	0,00%	0,00%
+ 12 a 13	0,50%	0,04%
+ 13 a 14	0,50%	0,07%
+ 14 a 15	0,50%	0,10%
+ 15 a 16	1,00%	0,16%
+ 16 a 17	1,00%	0,21%
+ 17 a 18	1,00%	0,25%
+ 18 a 19	1,00%	0,29%
+ 19 a 20	1,00%	0,33%
+ 20 a 21	1,50%	0,38%
+ 21 a 22	1,50%	0,43%
+ 22 a 23	1,50%	0,48%
+ 23 a 24	1,50%	0,52%
+ 24 a 25	1,50%	0,56%
+ 25 a 26	2,00%	0,62%
+ 26 a 27	2,00%	0,67%
+ 27 a 28	2,00%	0,71%
+ 28 a 29	2,00%	0,76%
+ 29 a 30	2,00%	0,80%
+ 30 a 31	2,50%	0,85%

Miles de Toneladas	Tasa Marginal	Tasas
+ 31 a 32	2,50%	0,91%
+ 32 a 33	2,50%	0,95%
+ 33 a 34	2,50%	1,00%
+ 34 a 35	2,50%	1,04%
+ 35 a 36	3,00%	1,10%
+ 36 a 37	3,00%	1,15%
+ 37 a 38	3,00%	1,20%
+ 38 a 39	3,00%	1,24%
+ 39 a 40	3,00%	1,29%
+ 40 a 41	4,50%	1,37%
+ 41 a 42	4,50%	1,44%
+ 42 a 43	4,50%	1,51%
+ 43 a 44	4,50%	1,58%
+ 44 a 45	4,50%	1,64%
+ 45 a 46	4,50%	1,71%
+ 46 a 47	4,50%	1,77%
+ 47 a 48	4,50%	1,82%
+ 48 a 49	4,50%	1,88%
+ 49 a 50	4,50%	1,93%
50 en adelante	5,00%	5,00%

Es importante señalar que esta escala es progresiva, partiendo por aquellos contribuyentes cuyas toneladas métricas de cobre fino no superan las 12.000, caso en el cual están exentos del referido impuesto, y va creciendo hasta alcanzar el máximo de la escala para aquellos contribuyentes con ventas superiores a 50.000, caso en el cual se aplica una tasa única del 5%.

Es importante mencionar que para los contribuyentes, explotadores mineros, que se acogieron voluntariamente a la nueva invariabilidad tributaria propuesta por el gobierno de turno el año de su inclusión en la legislación, la tasa es de un 4% en vez del 5% por un período de 12 años.

Según lo establece el inciso quinto del artículo 64 bis de la Ley sobre Impuesto a la Renta, *"Para los efectos de determinar la tasa de impuesto a aplicar, se deberá considerar el valor total de venta de productos mineros del conjunto de personas relacionadas con el explotador minero, que puedan ser considerados explotadores mineros de acuerdo al numeral 1), del inciso segundo del presente artículo y que realicen dichas ventas"*.

Tal como se puede apreciar, para calcular la tasa a aplicar a cada contribuyente, explotador minero, se deben tomar el total de las ventas de productos mineros del explotador minero más las ventas de los productos mineros de las personas relacionadas con él, que sean a su vez explotadores Mineros.

En relación al alcance del concepto "personas relacionadas", resulta interesante determinar en qué parte de la frase "conjunto de personas relacionadas con el explotador minero" debe ser puesto el énfasis o intención.

Para el objeto de este artículo, una primera interpretación implicaría que la relación debe darse con el explotador minero en cuestión. Una segunda, en cambio, enfatizaría la idea de conjunto de personas relacionadas.

- ✓ Conforme a la primera posición, el concepto de relación debería operar verticalmente y hacia abajo y sólo respecto del conjunto de personas directamente relacionadas con el explotador minero de que se trate.
- ✓ La segunda interpretación implicaría entender que una persona está relacionada con otra, u otras, en atención a la existencia de un conjunto de personas relacionadas entre sí, todo para efectos de sumar las ventas de productos mineros de los explotadores mineros que formen parte de este conjunto de empresas o sociedades.

Según interpretaciones del ente fiscalizador sobre la materia, se privilegia la situación del conjunto de personas relacionadas y no la relación que exista entre una y otra sociedad en particular. En consecuencia, una vez formado el conjunto de personas relacionadas deben sumarse las ventas totales de los explotadores mineros que forman parte de ese conjunto. Esta interpretación implica reconocer la relación que opera en todas las direcciones posibles para establecer el conjunto de personas relacionadas.

A juicio de quien suscribe, la interpretación más plausible y conforme con el texto e intención de la Ley en su artículo 64 bis, es aquella que privilegia al conjunto de personas relacionadas.

En primer lugar, porque fue la intención del ejecutivo al enviar el proyecto de ley que estableció el impuesto específico a la actividad minera. El mensaje N°230-352, de fecha 14 de Diciembre de 2004, en su numeral 3 del capítulo II, expresa:

*"Previendo que se intente evitar el pago del impuesto específico mediante la división de la explotación en diferentes personas, el proyecto establece que para determinar la venta anual, debe considerarse la venta anual de las personas relacionadas".*

Propósito que se vería manifiestamente entorpecido aplicando el concepto de relación exclusivamente vertical y de participación hacia abajo. En efecto, mediante la división una sociedad podría desagregarse el monto anual de las ventas creando sociedades que no sean relacionadas entre sí. La idea del proyecto de ley fue precisamente que deba considerarse el conjunto de personas relacionadas, impidiendo que mediante una división pueda conseguirse un menor pago de impuesto.

Por otra parte, debe recordarse que el artículo 64 bis dispone que deben entenderse como personas relacionadas aquellas personas a que se refiere el numeral 2 del artículo 34 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, el que a su turno se remite al artículo 20 N°1 letra b), de la misma ley. Aún cuando el artículo 34 N°2 no contiene, en estricto rigor ninguna definición de persona relacionada, el artículo 64 bis se remite a él en su integridad. Es decir, a la totalidad del numeral 2 del artículo 34 y no solamente a la parte en que éste define el concepto de relación.

En consecuencia, algún sentido debe tener la remisión del artículo 64 bis al artículo 34 N°2, en lugar de haberlo hecho directamente, como cabría esperar, al artículo 20 N°1, letra b) de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

En este sentido resulta razonable entender que la referencia realizada al artículo 34 N°2 es efectuada para efectos de determinar la existencia de vínculos entre entes explotadores mineros, independientemente de su calidad jurídica. En efecto, la referencia a personas naturales que realiza la norma en comento debe ser entendida, a explotadores mineros.

Al respecto la Circular N°55, acoge este criterio señalando que se transcribe el contenido que sobre esta materia se entregó en la circular N°58, del año 1990, con las adaptaciones a las disposiciones del artículo 64 bis en análisis, como por ejemplo, la referencia del explotador minero en vez de contribuyente que desarrolla una actividad minera.

En este orden de cosas el artículo 34 N°2 dispone que para establecer si el contribuyente cumple cualquiera de los límites contenidos en ese número, *"se deberá sumar al total de las ventas del contribuyente el total de ventas de las sociedades con las que el contribuyente esté relacionado y que realicen actividades mineras. Del mismo modo, el contribuyente deberá considerar las ventas de las comunidades de las que sea comunero. Si al efectuar las operaciones descritas el resultado obtenido excede cualesquiera de los límites referidos, tanto el contribuyente como las sociedades o comunidades con las que esté relacionado deberán determinar el impuesto de esta categoría sobre la base de renta efectiva según contabilidad completa"*

Adicionalmente esta misma norma agrega que *"Si una persona natural está relacionada con una o más comunidades o sociedades que desarrollen actividades mineras, para establecer si dichas comunidades o sociedades exceden los límites mencionados en el inciso primero de este número, deberá sumarse el total de las ventas de las comunidades y sociedades con las que la persona esté relacionada. Si al efectuar la operación descrita el resultado obtenido excede los límites citados, todas las sociedades o comunidades con las que la persona esté relacionada deberán determinar el impuesto de esta categoría sobre la base de renta efectiva según contabilidad completa"*.

De lo expuesto, es posible observar que la referencia establecida al artículo 34 de la LIR tiene por objeto hacer extensivo el procedimiento especial que describe dicha norma, conjunto de personas que para el caso del artículo 34 en general son obligadas a determinar el impuesto de esta categoría sobre la base de la renta efectiva según contabilidad completa, a los explotadores mineros que para efectos del artículo 64 bis son obligados a sumar las ventas de productos mineros con el objeto de calcular la tasa del Impuesto Específico a la Actividad Minera (IEAM).

Por otra parte, cabe señalar que la Circular N°58 del año 1990, que imparte instrucciones para la determinación de la renta por aplicación del artículo 20 N°1 letra

b), contiene una serie de ejemplos en los cuales se demuestra que el concepto de relación opera en un sentido amplio cuyo efecto es sumar las ventas totales, sea en la actividad agrícola, sea en la actividad minera o del transporte.

Por último la Circular Nº55 del año 2005 señala que para los efectos de establecer si las comunidades y sociedades que se mencionan en este punto cumplen con el requisito de relación, debe tenerse presente el inciso cuarto del Nº2 del artículo 34 de la Ley sobre Impuesto a la Renta que establece un procedimiento especial para aquellos casos en que una misma persona natural (para estos efectos debe entenderse la referencia respecto de un explotador minero) esté relacionada en los términos que se define el inciso decimotercero de la letra b) del Nº1 del artículo 20, con una o más comunidades o sociedades que sean explotadores mineros.

Agrega la misma circular que en tal situación, las mencionadas comunidades y sociedades, para establecer el monto de las ventas deben sumar el total de las ventas anuales de ellas cuando se encuentren relacionadas con una persona natural.

En síntesis, cada contribuyente explotador minero debe determinar sus ventas y adicionarle aquellas de las personas con las cuales se encuentre relacionado. Para calcular la tasa efectiva del impuesto específico a la actividad minera, la ley establece que la venta de cualquier sustancia minera efectuada en el ejercicio se transforme al monto equivalente a toneladas métricas de cobre fino, dividiendo el valor total de las ventas del ejercicio (las propias y las de las personas relacionadas) por el precio promedio de la tonelada métrica de cobre fino.

Para estos efectos, el valor de una tonelada métrica de cobre fino se determinará de acuerdo al valor promedio que el cobre Grado A contado haya presentado durante el ejercicio respectivo en la Bolsa de Metales de Londres, el cual será publicado en moneda nacional, por la Comisión Chilena del Cobre (Cochilco) dentro de los primeros 30 días de cada año.

Concluyendo, para determinar la tasa del impuesto a aplicar se deberá considerar el valor total de venta de productos mineros del conjunto de personas relacionadas con el explotador minero, que sean considerados explotadores mineros de acuerdo a la definición indicada en el Nº1 del artículo 64 bis de la ley ya indicada, y que al mismo tiempo realicen dichas ventas. Es importante apreciar que el procedimiento de la suma total de ventas es sólo con el objeto de obtener la tasa final de aplicación del tributo, la que se deberá aplicar separadamente a cada explotador minero sobre su renta imponible operacional - RIO.

En términos gráficos y resumidos, la forma como se calcula el impuesto a los explotadores mineros, cuyas ventas anuales no excedan el valor equivalente a 50.000 toneladas métricas de cobre fino se puede ejemplificar de la siguiente forma.

$$\text{Toneladas Métricas de Cobre Fino} = \frac{\text{Total Ventas Anuales (Ventas Propias + Ventas de Relacionados)}}{\text{Precio promedio de la tonelada métrica de cobre fino}^{12}}$$

El resultado de la fórmula indicada precedentemente servirá de base para la determinación de la tasa de impuesto que se debe aplicar a la RIO, calculando el promedio por tonelada, según la escala de tramos y de tasas que se ha indicado en sección anterior referida a la tasa a aplicar sobre la base imponible, incorporada en Circular N°55 del año 2005.

## 7.- EJERCICIOS PRÁCTICOS DE CÁLCULO DEL IMPUESTO ESPECÍFICO DE LA ACTIVIDAD MINERA (IEAM).

Ejemplo para el cálculo del impuesto específico que afecta a un explotador minero.

### **Ejercicio N°1: Datos al 31.12.2009**

Sociedad Contractual Minera Agua Blanca:

1. Es dueña del 80% de la Sociedad Contractual Minera el Bosque.
2. Las ventas de minerales de Minera Agua Blanca corresponden a \$25.000.000.000.-
3. Las ventas de minerales de Minera el Bosque corresponden a \$22.000.000.000.-
4. La renta imponible operacional de la Minera Agua Blanca es de \$2.402.426.750.-
5. La renta imponible operacional de la Minera el Bosque es de \$1.756.090.360.-
6. Valor del la tonelada métrica de cobre fino para el año 2009 \$2.845.523<sup>12</sup>.-

### **Desarrollo:**

1. Se suman las ventas de Minera Agua Blanca y Minera El Bosque.

Suma	=	\$ 47.000.000.000
------	---	-------------------

2. Este valor de \$47.000.000 se debe dividir por el valor de la tonelada métrica de cobre fino.

<sup>12</sup> Resolución Aprobatoria Exenta N°4 de COCHILCO, de fecha 11 de Enero de 2010, donde se determina en Valor de la Tonelada Métrica de Cobre Fino Grado A, conforme a lo prescrito en la Ley N°20.026 y en el D.S. N°1.465 del Ministerio de Hacienda de fecha 5 de Junio de 2006.

$$\text{Toneladas Métricas de Cobre Fino} = \frac{47.000.000.000}{2.845.523} = 16.517$$

3. La cantidad de 16.517 toneladas métricas (tmcf) obtenida de la fórmula anterior se debe situar en la tabla indicada y sobre la cual se hace referencia en sección anterior.

Según la mencionada tabla, la tasa a aplicar es de 0,21%.

En síntesis, la tasa obtenida de ser utilizada por ambas empresas mineras en la determinación de sus impuestos específicos.

4. El impuesto específico a la actividad minera que debe pagar la Minera Agua Blanca es:

$$\text{RIO} = \$ 2.402.426.750 * 0,21\% = \$ 5.045.096$$

5. El impuesto específico a la actividad minera que debe pagar Minera El Bosque es:

$$\text{RIO} = \$ 1.756.090.360 * 0,21\% = \$ 3.687.790$$

**Ejercicio N°2: Datos al 31.12.2009**

Sociedad Contractual Minera Agua Blanca:

1. Es dueña del 80% de la Sociedad Contractual Minera el Bosque.
2. Las ventas de minerales de Minera Agua Blanca corresponden a \$185.000.000.000.-
3. Las ventas de minerales de Minera el Bosque corresponden a \$152.000.000.000.-
4. La renta imponible operacional de la Minera Agua Blanca es de \$19.402.426.750.-
5. La renta imponible operacional de la Minera el Bosque es de \$15.756.090.360.-
6. Valor del la tonelada métrica de cobre fino para el año 2009 \$2.845.523.-

**Desarrollo:**

1. Se suman las ventas de Minera Agua Blanca y Minera El Bosque.

$$\text{Suma} = \$ 337.000.000.000$$

2. Este valor de \$337.000.000 se debe dividir por el valor de la tonelada métrica de cobre fino.

$$\text{Toneladas Métricas de Cobre Fino} = \frac{337.000.000.000}{2.845.523} = 118.432$$

3. La cantidad de 118.432 toneladas métricas (tmcf) obtenida de la fórmula anterior se debe situar en la tabla indicada y sobre la cual se hace referencia en sección anterior.  
Según la mencionada tabla, la tasa a aplicar es de 5%.  
En síntesis, la tasa obtenida de ser utilizada por ambas empresas mineras en la determinación de sus impuestos específicos.
4. El impuesto específico a la actividad minera que debe pagar la Minera Agua Blanca es:

$$\text{RIO} = \$ 19.402.426.750 * 5\% = = \$ 970.121.338$$

5. El impuesto específico a la actividad minera que debe pagar Minera El Bosque es:

$$\text{RIO} = \$ 15.756.090.360 * 5\% = = \$ 787.804.518$$

## 8.- ALGUNOS COMENTARIOS ACERCA DE LOS EJERCICIOS.

### **A.- EJERCICIO Nº 1:**

- a. Las ventas de los explotadores mineros individualmente no superan las 12.000 toneladas métricas de cobre fino (tmcf).
- b. Por lo señalado en la letra anterior, estos contribuyentes en forma individual no estarían afectos al impuesto específico a la actividad minera o en otros términos pudieran incluso considerarse exentos del tributo.
- c. Como la ley establece que las ventas que deben considerarse para el cálculo de la tasa corresponden al valor total de ventas de productos mineros del conjunto de personas relacionadas con el explotador minero, ambas empresas mineras estarán afectas a este impuesto, siendo importante destacar que tributan con la misma tasa efectiva.

### **B.- EJERCICIO Nº 2:**

- a. Tanto las ventas de Minera Agua Blanca como de Minera el Bosque superan las 50.000 tmcf, de esta forma la tasa efectiva aplicable a cada una de ellas es de 5%, sin importar la relación existente.