



CLAVES DE TRIBUTACIÓN MINERA

Yuri Alberto Varela

Socio – Abogado PortaTax
Magister en Derecho Tributario, Universidad de Chile
Abogado Universidad de Chile
yuri.varela@portatax.cl

1. INTRODUCCIÓN

Este año 2021, es un año en que el debate sobre distintos aspectos del sistema tributario general y del sector minero, en particular, tendrán primera prioridad. La crisis social del año 2019, los efectos de la pandemia, la campaña electoral para la convención constitucional y para la elección presidencial, configuran un escenario complejo y, en ocasiones, demasiado vertiginoso para disponer del tiempo necesario para analizar y ponderar las mejores decisiones en materia tributaria general y, particularmente, en temas de tributación minera.

Es un hecho que la decisión de la mejor fórmula de administración y financiamiento de un proyecto minero -ya sea en sus fases de exploración, prospección, evaluación ambiental, construcción, operación y cierre de faenas- constituye uno de los aspectos más complejos y esenciales a resolver por la industria minera, pues supone la aplicación de distintas formas asociativas o de colaboración, contractuales o societarias, tanto entre empresas nacionales como extranjeras, con miras a determinar correctamente los aportes, la distribución de beneficios y definir los riesgos compartidos de cada fase. Esta labor fundamental de la empresa, necesariamente, requerirá cotejar adecuadamente los efectos impositivos con los objetivos, contractuales y corporativos, de las diversas transacciones, operaciones o actividades que se decidan a la hora de materializar un determinado proyecto minero o una fase específica de él.

Resulta relevante, además, para el diseño del proyecto minero analizar los efectos tributarios que se podrían generar según se utilicen vías de financiamiento tradicionales o alternativas, tales como por ejemplo vía capital (equity financing), deuda (debt financing), streaming, off-taker financing, joint ventures, earn-in, regalías o royalties, en sus diversas combinaciones y modalidades.

Como es sabido, en Chile no existe un régimen tributario especial para el conjunto de la actividad minera, de manera que -en principio- se deben aplicar las normas generales del sistema tributario a este sector de la economía nacional.

Sin embargo, también se debe tener presente que existen algunas normas específicas dispersas en distintas leyes tributarias que se aplican a esta industria, de manera que, para analizar el régimen vigente de la tributación minera en Chile, se debe -necesariamente- conjugar, por una parte, la aplicación de las normas y principios tributarios generales y por la otra, un conjunto de disposiciones específicamente sectoriales dispersas en los distintos cuerpos normativos, tanto tributarios como de la especialidad minera.

En el contexto anterior y, especialmente, frente a las permanentes y aceleradas reformas tributarias que se han introducido en los últimos años en el sistema tributario chileno, resulta útil revisar algunos de los aspectos que podrían ser de particular interés para la industria minera.

Considerando lo anterior, a continuación, se presentan algunos de los aspectos tributarios que pueden resultar de mayor interés para las empresas mineras del actual régimen general (Semi Integrado) del Art. 14 letra A de la Ley de Impuesto a la Renta (LIR), que fueron introducidos por la Ley N° 21.210 de 2020, sobre Modernización Tributaria, considerando normas tributarias generales como también normas tributarias específicas mineras.

Asimismo, conviene tener presente que si bien las empresas mineras deben determinar su Renta Líquida Imponible (RLI) como la mayoría de los contribuyentes, es decir, según lo dispuesto en los artículos 29 al 33 de la LIR, atendidas las especiales características de la actividad minera, normalmente se deben realizar ciertos ajustes al momento de determinar la RLI, como por ejemplo, en el caso de opciones mineras, patentes mineras de exploración y explotación, costos de exploración y explotación, costos de desarrollo de proyectos y cierre de faenas mineras, entre otras importantes materias, lo cual, por cierto, excede los límites del presente artículo.

2. RÉGIMEN GENERAL DE TRIBUTACIÓN

En términos generales, a partir de la Ley N° 21.210 de 2020, el régimen general de Impuesto a la Renta para empresas corresponde al régimen parcialmente integrado, vigente a partir del 1° de enero de 2020, de acuerdo al nuevo Art. 14 letra A de la LIR (ex Art. 14 letra B).

Este régimen de tributación está enfocado en las empresas que determinan su renta líquida imponible según renta efectiva, con contabilidad completa y balance general de acuerdo a los artículos 29 al 33 de la LIR y se afectan con el Impuesto de Primera Categoría (IDPC) con tasa del 27%, en base devengada, y sus propietarios tributarán en base a retiros, remesas o distribuciones efectivas, con imputación parcial (65%) del crédito por IDPC en los impuestos finales (Impuesto Global Complementario o Adicional) que les afecten con una carga tributaria máxima del 44,45%. Excepto para aquellos propietarios cuya residencia, en términos generales, se encuentre en algunos de los países que mantienen un Convenio para evitar la Doble Tributación vigente con Chile, en que se no se aplica el mecanismo de imputación parcial (por lo que mantienen una carga tributaria máxima del 35%).

Junto a dicho régimen general, la Ley N° 21.210 introdujo otros regímenes para empresas Pyme en el Art. 14 letra D), como Régimen Pyme del N° 3) y el Régimen Pyme Transparente del N° 8 y el Régimen de Renta Presunta Minera regulado en el nuevo Art. 34 de la Ley de Impuesto a la Renta.

3. NUEVO IMPUESTO REGIONAL (1%)

La Ley N° 21.210 creó un hecho gravado especial que se pagará, por una única vez, consistente en una contribución para el desarrollo regional respecto de los proyectos de inversión que se ejecuten en Chile con una tasa del 1%, la cual será aplicada sobre el valor de adquisición de todos los bienes físicos del activo inmovilizado que comprenda un mismo proyecto de inversión, pero sólo en la parte que exceda la suma de US \$ 10.000.000.- (diez millones de dólares) y que reúna los requisitos que se indican en la Ley.

El mero reemplazo o reposición de bienes físicos del activo inmovilizado comprendidos en un proyecto de inversión no devengará contribución alguna, salvo que importe una ampliación del proyecto que deba someterse a un nuevo proceso de calificación ambiental.

En todo caso, cabe hacer presente que si bien, originalmente, se establecía que la contribución se aplicaría a los nuevos proyectos de inversión, cuyo proceso de evaluación de impacto ambiental se inicien a contar de la fecha de publicación de la Ley N° 21.210 en el Diario Oficial y en caso que el proceso de evaluación de impacto ambiental, iniciado con posterioridad a la entrada en vigencia de la Ley N° 21.210, recaiga sobre la ampliación de un proyecto de inversión, sólo se deberá considerar los bienes del activo fijo inmovilizado que comprenda la respectiva ampliación del proyecto de inversión o sus ampliaciones y modificaciones futuras, la Ley N° 21.256, que establece medidas tributarias para la reactivación económica y del empleo, publicada el 2 de septiembre de 2020, dispuso la liberación del pago de este Impuesto Regional respecto de aquellos proyectos que cumplan con los siguientes requisitos:

- i. Que sean sometidos al sistema de evaluación de impacto ambiental hasta el 31.12.2021.
- ii. Que se dé inicio a la ejecución del proyecto dentro de tres años desde la notificación de la resolución de calificación ambiental favorable.

4. IMPUESTO ESPECÍFICO A LA ACTIVIDAD MINERA

Si bien la Ley N° 21.210 no introdujo mayores modificaciones a los artículos 64 bis y 64 ter de la Ley sobre el Impuesto a la Renta, que reglamentan el Impuesto Específico a la Renta Operacional de la Actividad Minera, cabe hacer presente que, a partir de la vigencia de dicha Ley, se entenderá por “personas relacionadas” aquellas a que se refiere ahora el número 17 del artículo 8° del Código Tributario.

En ese sentido, es importante destacar la modificación y actualización del concepto de personas o entidades relacionadas, puesto que dicho cambio fue introducido por la Ley N° 21.210 en el N° 17 del artículo 8° del Código Tributario, entre otras cosas, con el objeto de actualizar y unificar el concepto de “relacionados” en la normativa tributaria (Ley sobre Impuesto a la Renta, Ley de IVA, Ley de Impuesto a las Herencias y Donaciones), en reemplazo del artículo 100 de la Ley N° 18.045 sobre Mercado de Valores.

4.1 Tabla de invariabilidad del Impuesto Específico a la Actividad Minera (Royalty)

Recientemente, el Consejo Minero, reconociendo la importancia de que se conozca la información sobre invariabilidad tributaria de las empresas de la gran minería -que si bien es pública, no es de fácil acceso- ha decidido recolectarla,

consolidarla y difundirla a través del siguiente resumen que puede ser de interés para un mejor análisis:

| Invariabilidad del Impuesto Específico o Royalty a la Minería | | |
|---|--|---|
| Empresa | Año de término de invariabilidad del Impuesto Específico | Tasa o tramo de tasas del Impuesto Específico afecto a invariabilidad |
| Lundin- Candelaria | 2023 | Tramo 5% al 14% |
| Freeport- El Abra | 2023 | Tramo 5% al 14% |
| Glencore | N/A (renunciaron 2018) | - |
| AngloAmerican | 2023 | Tramo 5% al 14% |
| KGHM Sierra Gorda | 2030 | Tramo 5% al 14% |
| Caserones | 2027 | Tramo 0% al 5% |
| Collahuasi | 2023 | Tramo 5% al 14% |
| BHP- Minera Escondida | 2023 | Tramo 5% al 14% |
| BHP- Cerro Colorado | 2023 | Tramo 5% al 14% |
| BHP- Spence | 2032 | 0 hasta 2026 Tramo 5% al 14% (2027-2032) |
| Teck- Carmen de Andacollo | 2027 | 5% (hasta 2021) Tramo 5% al 14% (2022-2027) |
| Teck- Quebrada Blanca | 15 años desde inicio de la operación de QB2 | Tramo 5% al 14% |
| AMSA- Centinela | 2031 | Tesoro: 4% (2014-2017), 5% (2018-2023); Tramo 5% al 14% (2024-2029) Esperanza: 5% (2014-2023), Tramo 5% al 14% (2024-2029) Encuentro: Tramo 5% al 14% (2016-2031) |
| AMSA- Los Pelambres | 2023 | 4% (2014-2017); Tramo 5% al 14% (2018-2023) |
| AMSA- Antucoya | 2030 | Tramo 5% al 14% (2015-2030) |
| AMSA- Zaldivar | 2023 | 4% (2014-2017); Tramo 5% al 14% (2018-2023) |

Fuente: Consejo Minero en base a información proporcionada por cada una de sus empresas socias.

5. IMPUESTO VERDE A LAS EMISIONES DE GASES CONTAMINANTES

Este impuesto originalmente tenía por objeto gravar las emisiones al aire de Material Particulado (MP), Óxidos de Nitrógeno (NOx), Dióxido de Azufre (SO2) y Dióxido de Carbono (CO2), producidas por calderas o turbinas que sumen una potencia térmica mayor o igual a 50 Mwt (megavatios térmicos).

Sin embargo, a través de la Ley N° 21.210, se modifica el hecho gravado condicionándolo ahora a que se supere un umbral anual de emisiones (y no por capacidad instalada). Así, se gravan todas las emisiones de compuestos contaminantes que efectivamente se emitan por sobre 100 o más toneladas anuales de material particulado o 25.000 o más toneladas anuales de dióxido de carbono (CO2).

Otro de los cambios que trae el nuevo impuesto verde es la posibilidad de compensar todo o parte de las emisiones gravadas, para efectos de determinar el monto del impuesto a pagar, mediante la implementación de proyectos de reducción de emisiones del mismo contaminante, sujeto a que dichas reducciones sean adicionales, medibles, verificables y permanentes.

En cuanto a la vigencia de las anteriores modificaciones, el artículo 31° Transitorio de la Ley N° 21.210 establece que entrarán en vigencia a contar del 1 de enero del año 2023, respecto de las emisiones generadas a contar de dicho año.

6. GASTOS POR RESPONSABILIDAD SOCIAL EMPRESARIAL (RSE)

Uno de los cambios más significativos que trajo la Reforma Tributaria (Ley N° 21.210) para la industria minera es la introducción del nuevo numeral 13 del artículo 31 de la LIR, que permite deducir como gastos aquellos desembolsos en que incurran las empresas con motivo de exigencias medioambientales impuestas para la realización o ejecución de un determinado proyecto, siempre y cuando dichas exigencias se encuentren establecidas en una resolución dictada por la correspondiente autoridad encargada de aprobar dicho proyecto o actividad.

En ese sentido, la ley permite deducir como gasto aquellos desembolsos que realicen las empresas con ocasión de compromisos ambientales incluidos en el estudio o en la declaración de impacto ambiental, respecto de un proyecto o actividad que cuente o deba contar con una resolución dictada por la autoridad competente que apruebe dicho proyecto o actividad.

De igual manera, se permite la deducción de aquellos desembolsos efectuados en favor de la comunidad y que supongan un beneficio de carácter permanente, tales como gastos asociados a la construcción de obras o infraestructuras de uso comunitario, su equipamiento o mejora, el financiamiento de proyectos educativos o culturales específicos y otros aportes de similar naturaleza.

La norma previene que, en ambos casos, los gastos o desembolsos deben constar en un contrato o convenio suscrito con un órgano de la administración del Estado y no deben efectuarse directa o indirectamente en beneficio de empresas del mismo grupo empresarial o de personas o entidades relacionadas.

Con todo, es importante señalar que, en el caso que los pagos o desembolsos superen la cantidad mayor entre la suma equivalente al 2% de la renta líquida

imponible del ejercicio respectivo, del 1,6 por mil del capital propio tributario de la empresa, según el valor de éste al término del ejercicio respectivo, o del 5% de la inversión total anual que se efectúe en la ejecución del proyecto, dicho exceso no será aceptado como gasto.

7. GASTOS POR INTERESES DESDE EL EXTERIOR (BACK TO BACK)

También se debe tener en cuenta que, al momento de recibir financiamiento extranjero, la Reforma Tributaria de la Ley N° 21.210 restringe la tasa especial del 4% por el pago de intereses respecto de créditos otorgados desde el exterior, en el sentido de que, para que ésta proceda, dicho crédito no deberá haber sido otorgado mediante cualquier tipo de “Acuerdo Estructurado”.

La Ley entiende que habrá un “Acuerdo Estructurado” cuando la institución bancaria o financiera extranjera que recibe el pago de los intereses no ha asumido los riesgos propios de la operación de financiamiento y transfiere el pago de dichos intereses a otra persona o entidad domiciliada o residente en el extranjero que no habría tenido derecho a la tasa reducida si hubiera recibido directamente los intereses del deudor.

Adicionalmente, para la procedencia de esta tasa especial, la institución bancaria o financiera que otorgó el crédito deberá entregar al pagador de los intereses una declaración dejando constancia que no ha celebrado un acuerdo estructurado en los términos señalados.

Por último, la reforma agregó que se entenderá por “Institución Financiera Extranjera o Internacional” aquella entidad que cumpla con los siguientes requisitos:

- i. Sea una entidad domiciliada, residente o constituida en el extranjero que tiene por objeto principal el otorgamiento de créditos, financiamiento u otras operaciones con esos fines.
- ii. Sus ingresos provengan mayoritariamente de su objeto principal.
- iii. Sus operaciones de financiamiento sean realizadas en forma periódica,
y

Dicha entidad financiera cuente con un capital pagado y reservas iguales o superiores a la mitad del mínimo que se exige para la constitución de los bancos extranjeros en Chile, por la Ley General de Bancos.

8. RÉGIMEN TRANSITORIO DE DEPRECIACIÓN INSTANTÁNEA DE ACTIVOS FIJOS

De acuerdo con el artículo 21 transitorio de la Ley N° 21.210 y la Circular N° 11 del 2021, los contribuyentes que declaren el IDPC, podrán depreciar los bienes físicos del activo inmovilizado nuevos o importados que adquieran entre el 1 de octubre de 2019 y el 31 de diciembre de 2021, y que sean destinados a nuevos proyectos de inversión, considerando una depreciación instantánea e inmediata en el ejercicio en que comience la utilización del bien por el equivalente a un 50% del valor de adquisición del bien respectivo. Respecto del 50% del valor restante, el contribuyente podrá aplicar la depreciación acelerada conforme al artículo 31 número 5 o 5 bis de la Ley de Impuesto a la Renta, según corresponda.

Para estos efectos, los nuevos proyectos de inversión deben corresponder al desarrollo, exploración, explotación, ampliación, extensión, mejora o equipamiento de proyectos mineros, industriales, forestales, de energía, de infraestructura, de telecomunicaciones, de investigación o desarrollo tecnológico, médico o científico, entre otros, como su modificación o complemento. Adicionalmente el proyecto deberá estar directamente vinculado con la producción de bienes o la prestación de servicios del giro o actividad del contribuyente.

9. RÉGIMEN OPCIONAL DE DEPRECIACIÓN DENTRO DEL AÑO CALENDARIO O UNDÉCIMO DE VIDA ÚTIL

Los contribuyentes que en los 3 ejercicios anteriores a aquel en que comience la utilización del bien, sea que se trate de bienes nuevos o usados, tengan un promedio anual de ingresos del giro igual o inferior a 100.000 unidades de fomento, podrán depreciar los bienes del activo inmovilizado considerando como vida útil del respectivo bien el equivalente a un décimo de la vida útil fijada por la Dirección Nacional o Dirección Regional, expresada en años, despreciando los valores decimales que resulten. En todo caso, la vida útil resultante no podrá ser inferior a un año. Si la empresa tuviere una existencia inferior a 3 ejercicios, el promedio se calculará considerando los ejercicios de existencia efectiva.

En todo caso, se debe señalar que la nueva Ley N° 21.256 que establece medidas tributarias para la reactivación económica y del empleo, publicada el 2 de septiembre de 2020, se encargó de establecer un nuevo régimen de depreciación instantánea, tanto para inversiones en activo inmovilizado como para los activos intangibles, respecto de aquellos activos adquiridos entre el 1° de junio de 2020 y

el 31 de diciembre de 2022. El detalle de como procederá este régimen es posible encontrarlo en la reciente Circular N° 11 de 2021.

10. FACULTAD ESPECIAL DE REVISIÓN DEL SII POR RETIROS O DISTRIBUCIONES DE UTILIDADES DESPROPORCIONADAS

La Ley de Reforma Tributaria N° 21.210 contempla una facultad especial para el Servicio de Impuestos Internos (SII) al señalar que tratándose de una empresa que tenga, directa o indirectamente, propietarios contribuyentes de Impuesto Global Complementario (IGC) y que sus propietarios, directos o indirectos, sean contribuyentes relacionados, el SII podrá revisar las razones comerciales, económicas, financieras, patrimoniales o administrativas para que la distribución anual de las utilidades que corresponde a dichos propietarios relacionados se realice en forma desproporcionada a su participación en el capital de la empresa.

En efecto, de acuerdo con la Circular N° 73 del 2020, si se determina que los retiros o las distribuciones desproporcionadas carecen de las razones señaladas, se aplicará a la empresa un impuesto único de tasa 40% sobre la parte de la distribución que corresponde al exceso sobre la participación en el capital del propietario.

Asimismo, en el caso de empresas que se hayan acogido con anterioridad al Impuesto Sustitutivo del FUT (ISFUT) y que cumplan las condiciones anteriores, el SII podrá revisar a partir del 3 de julio de 2019, que dichas distribuciones no se realicen en forma desproporcionada a su participación en el capital de la empresa cuando resulten imputadas al REX. Si de la revisión efectuada, el Servicio determina que las distribuciones desproporcionadas carecen de las razones señaladas y sujeto a que la distribución se realice a un contribuyente de IGC, se aplicará a la empresa que realiza la distribución, un impuesto único de tasa del 25% sobre la parte de la distribución que corresponde al exceso sobre la participación del propietario en el capital. Si se realiza a un contribuyente de IDPC, se deberá registrar la utilidad distribuida en exceso a la referida participación en el registro REX y dicha utilidad quedará, al momento del retiro, distribución o remesa efectiva, sujeta a las reglas generales de imputación de la LIR.

1 La sigla corresponde al Servicio de Impuestos Internos, de ahora en adelante.

11. ENAJENACIÓN DE PERTENENCIAS MINERAS Y DERECHOS DE AGUA

Para determinar el mayor valor obtenido en la enajenación de dichos bienes y el ingreso no constitutivo de renta, se aplicarán, en lo que fuesen pertinentes, las reglas establecidas para la enajenación de acciones y derechos. En el evento que proceda gravar el mayor valor determinado, este se afectará con los Impuestos Global Complementario o Adicional, según corresponda, sobre la base de la renta percibida.

12. PLANES DE COMPENSACIÓN LABORAL MEDIANTE LA ENTREGA DE OPCIONES PARA ADQUIRIR ACCIONES (STOCK OPTIONS)

Se regula el tratamiento tributario de entrega de opciones para adquirir acciones, bonos u otros títulos emitidos en Chile o en el exterior pactados en contratos individuales de trabajo o en contratos o convenios colectivos de trabajo, señalándose que no constituyen renta para los directores, consejeros y trabajadores, la entrega que efectúa la empresa de una opción para adquirir acciones, bonos u otros títulos emitidos en Chile o en el exterior, así como tampoco el ejercicio de esta. Sin embargo, el mayor valor obtenido en la enajenación de la respectiva opción tributará con impuestos finales según corresponda, el que será equivalente a la diferencia entre el precio o valor de enajenación y el valor pagado con ocasión de la entrega de la opción, de existir.

En el caso que tales planes no fueran pactados en contratos individuales de trabajo o en convenios o contratos colectivos de trabajo, no constituye renta para los directores, consejeros y trabajadores, la entrega que efectúa la empresa, o sus relacionados, en los términos del número 17 del artículo 8° del Código Tributario, de una opción para adquirir acciones, bonos u otros títulos emitidos en Chile o en el exterior. Sin embargo, constituye mayor remuneración para las referidas personas el ejercicio de la respectiva opción, remuneración que se gravará con el Impuesto Único de Segunda Categoría, o con el Impuesto Global Complementario o Adicional, según corresponda, y que será equivalente a la diferencia entre el valor de adquisición de las acciones, bonos u otros títulos emitidos en Chile o en el exterior, de acuerdo a lo indicado en el literal iii) siguiente, y el monto que se determine de la suma de los valores pagados con ocasión de la entrega y ejercicio de la opción, de existir. Asimismo, el mayor valor obtenido en la enajenación de la respectiva opción será equivalente a la diferencia entre el precio o valor de enajenación y el valor pagado con ocasión de la entrega de la opción, de existir.

13. NUEVO CONCEPTO DE GASTO NECESARIO PARA PRODUCIR LA RENTA (“APTITUD”)

Uno de los cambios más relevantes que trajo la Reforma Tributaria, y que afecta a toda empresa, es el nuevo concepto que emplea la ley para definir “gasto necesario para producir la renta”. En efecto, el artículo 31 de la Ley de Impuesto a la Renta establece que para determinar la renta líquida, se deducirá de la renta bruta todos los gastos necesarios para producirla, entendiendo por tales aquellos que tengan “aptitud” de generar renta, en el mismo o futuros ejercicios y se encuentren asociados al interés, desarrollo o mantención del giro del negocio, que no hayan sido rebajados en virtud del artículo 30°, pagados o adeudados, durante el ejercicio comercial correspondiente, siempre que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio de Impuestos Internos.

La reciente Circular N° 53 del año 2020 del Servicio de Impuestos Internos interpreta este nuevo concepto señalando que ya no sólo serán gastos aquellos desembolsos que generen rentas gravadas con el Impuesto de Primera Categoría, sino también aquellos que sean aptos o tengan la potencialidad para generar rentas, sea en el mismo ejercicio en que se efectúa el gasto o en los futuros ejercicios, aunque en definitiva no se generen, siempre y cuando dichos desembolsos se encuentren asociados al interés, desarrollo o mantención del giro o negocio, como por ejemplo, aquellos desembolsos asociados al brote mundial del Coronavirus o COVID-19.

14. REBAJA PROGRESIVA PARA SOLICITAR PAGO PROVISIONAL POR UTILIDADES ABSORBIDAS (PPUA)

De acuerdo a la Reforma Tributaria en comento, se aprobó la eliminación del pago provisional de las utilidades absorbidas (PPUA) a contar del año comercial 2024, es decir, el mecanismo de devoluciones de impuestos que reciben las empresas producto de las pérdidas que han absorbido las utilidades percibidas desde sus filiales y que han estado afectas a Impuesto de Primera Categoría, respecto de retiros y dividendos percibidos a partir de dicha fecha.

En todo caso, dicha eliminación no afectará la imputación de pérdidas a utilidades propias de la empresa (sean presentes o futuras), ni tampoco la utilización del crédito por Impuesto de Primera Categoría contra impuestos finales, el cual se controlará en el registro SAC de la empresa receptora.

De esta forma, la reciente Circular N° 19 del 2021 aclara que durante los años comerciales 2020 a 2023 (años tributarios 2021 a 2024), las pérdidas se

podrán imputar a las rentas o cantidades que perciban, a título de retiros o dividendos afectos a impuestos finales, de otras empresas o sociedades, según los siguientes montos:

- i. Año Tributario 2021: 90% de rentas percibidas o de la pérdida, la cantidad que sea menor.
- ii. Año Tributario 2022: 80% de rentas percibidas o de la pérdida, la cantidad que sea menor.
- iii. Año Tributario 2023: 70% de rentas percibidas o de la pérdida, la cantidad que sea menor.
- iv. Año Tributario 2024: 50% de rentas percibidas o de la pérdida, la cantidad que sea menor.

15. CRÉDITOS INCOBRABLES CASTIGADOS

De acuerdo con la Reforma Tributaria, ahora los contribuyentes podrán también deducir de su renta líquida, salvo que se trate de operaciones con relacionados, los créditos que se encuentren impagos por más de 365 días contados desde su vencimiento o el valor que resulte de aplicar un porcentaje sobre el monto de los créditos vencidos.

En consecuencia, a partir del 1° de enero de 2020, el contribuyente tiene tres alternativas para el castigo de créditos incobrables de acuerdo con el N° 4, inciso cuarto del Art. 31:

Utilizar la regla del párrafo 1°: que permite deducir los créditos incobrables castigados durante el año, siempre que hayan sido contabilizados oportunamente y se hayan agotado prudencialmente los medios de cobro, cumpliendo todas las exigencias establecidas para tales efectos e instruidos por el Servicio en las Circulares N° 24 y N° 34, ambas de 2008.

Utilizar la primera regla del párrafo 2°: que permite deducir como incobrables los créditos que se encuentren impagos por más de 365 días contados desde su vencimiento.

Utilizar la segunda regla del párrafo 2°: que permite deducir como crédito incobrable el valor que resulte de aplicar un porcentaje sobre el monto de los créditos vencidos, el que será determinado por el Servicio mediante sucesivas resoluciones, tomando como referencia indicadores de incobrabilidad del sector o mercado relevante en que opera el contribuyente.

Tal como precisa la Circular N° 53 de 2020, las alternativas de las letras b) y c) operan a partir del 1° de enero de 2020, sin necesidad de acreditar haber agotado prudencialmente los medios de cobro (regla del párrafo primero del N° 4), siempre que no se trate de operaciones con relacionados (Oficio N° 523 de 2021).

Asimismo, los créditos cuyas acciones de cobro se encuentren prescritas antes del 1° de enero de 2020, pueden castigarse tributariamente a partir de dicha fecha, considerando las nuevas reglas de castigo incorporadas por la Ley N° 21.210.

Adicionalmente, considerando que pueden existir créditos de distinta naturaleza, provenientes de distintos tipos de clientes, la Autoridad Tributaria ha indicado que no existe inconveniente en que se efectúe el castigo de créditos considerando diferentes opciones de reglas de castigo en un mismo ejercicio, siempre que se mantenga un control que permita la acreditación de la correcta y oportuna aplicación de tales castigos.

16. GASTOS ACEPTADOS POR TRANSACCIÓN, JUDICIAL O EXTRAJUDICIAL, Y CLÁUSULA PENAL

Igualmente, otro de los cambios que destacan como reales modernizaciones de la Reforma Tributaria es la posibilidad de considerar como gasto deducible aquellos desembolsos acordados entre partes no relacionadas que tengan como causa el cumplimiento de una transacción, judicial o extrajudicial o el cumplimiento de una cláusula penal, en el entendido que permiten el desarrollo y la mantención del giro o actividad del contribuyente, descartando contingencias o precavido eventuales contiendas judiciales que, en definitiva, puedan irrogar mayores gastos.

Por tanto, de acuerdo con el nuevo N° 14 del artículo 31 de la Ley de Impuestos sobre la Renta, en la eventualidad de que el contribuyente se encuentre o esté próximo a entrar en un proceso judicial relacionado con el desarrollo de su giro, el Servicio de Impuestos Internos se encontrará obligado a aceptar como gasto deducible aquellos desembolsos que puedan acordar las partes para poner término a la contienda.

17. TRASLADO TOTAL O PARCIAL DE TRABAJADORES EN PROCESOS DE REORGANIZACIÓN EMPRESARIAL

Gracias a los cambios introducidos por la Reforma Tributaria (Ley N° 21.210) en el N° 6 del artículo 31 de la LIR, en el caso de reorganizaciones de grupos

empresariales, sea que consistan en reorganizaciones societarias o de funciones, incluyendo los procesos de toma de control o traspasos dentro de grupos económicos, que contemplen el traslado total o parcial de trabajadores dentro de un mismo grupo empresarial, sin solución de continuidad laboral, en que se reconozcan por el nuevo empleador los años de servicio prestados a otras empresas del grupo, procederá la deducción como gasto el pago de las indemnizaciones que correspondan por años de servicio al término de la relación laboral, proporcionalmente según el tiempo trabajado en las empresas donde se hayan prestado efectivamente los servicios.

Sin perjuicio de lo anterior, es importante precisar que, si la o las empresas anteriores del grupo han dejado de existir por cualquier causa, la empresa pagadora de la indemnización (esto es, la última en que prestó servicios el trabajador), tendrá derecho a rebajar como gasto el total de la indemnización.

18. NORMAS ESPECIALES POR JUICIOS PENDIENTES Y CONDONACIÓN

Los contribuyentes que, a la entrada en vigencia de la presente ley, mantuvieren gestiones judiciales pendientes por reclamos de giros o liquidaciones de tributos ante Tribunales Tributarios y Aduaneros, Cortes de Apelaciones o Corte Suprema, por una única vez dentro de un plazo de 24 meses, contado desde la entrada en vigencia de la presente ley, podrán poner término a dichas gestiones judiciales, sobre la base que, reconociendo la deuda tributaria debidamente reajustada y se garantice su pago, se les conceda una condonación total de intereses y multas por parte del Servicio de Impuestos Internos.

19. ALGUNOS OFICIOS RELEVANTES PARA LA INDUSTRIA MINERA

Dentro de los oficios que el SII ha dictado en el último año, destacan los siguientes para la industria minera:

- i. Efectos del pago de comisiones en la determinación de la renta afecta al Impuesto Específico a la Actividad Minera (Oficio N° 1265, 2020)

Una sociedad de responsabilidad limitada chilena del giro minero le solicita al SII que se pronuncie sobre los efectos del pago de comisiones en la determinación de la base imponible del Impuesto Específico a la Minería (IEAM) o Renta Imponible Operacional Minera (RIOM), en

circunstancias en que dicha sociedad es dueña de las pertenencias mineras y dichos pagos periódicos tienen que ver con condiciones impuestas para el desarrollo del negocio por parte del concesionario, en consideración a las políticas públicas en materia de explotación que competen a la entidad que aportó la pertenencia. En otras palabras, agrega, el pago de la comisión es indispensable para efectos del desarrollo de la actividad de explotación minera en términos similares al cumplimiento de las políticas públicas de medio ambiente u otras.

En atención a lo que expone, solicita confirmar que las comisiones que se pagan a la entidad aportante de las pertenencias mineras no constituyen un agregado a la RIOM en virtud del artículo 64 ter de la LIR, no encontrándose comprendidas en el tenor literal de la norma de la letra e) del N° 3 del mismo artículo 64 ter y tampoco constituyen, desde la perspectiva económica, ninguno de los conceptos que dicha disposición busca agregar a la base imponible del IEAM.

Al respecto, el SII señala que el artículo 64 Ter de la LIR establece que, para determinar la RIOM, se deberán agregar, en caso que haya disminuido la renta líquida imponible, entre otras partidas, las contraprestaciones que se paguen en virtud de un contrato de avío, un contrato de compraventa de minerales, arrendamiento o usufructo de una pertenencia minera y cualquier otro contrato que tenga su origen en la entrega de la explotación de un yacimiento minero a un tercero (letra e) del N° 3 del artículo 64 ter).

Concluye que, del análisis de la documentación del convenio, la naturaleza del pago de las comisiones a que se refiere la consulta se efectúa en virtud de un contrato que tiene su origen en la entrega de la explotación de un yacimiento minero a un tercero (la sociedad minera consultante), por lo que debe ser agregado para la determinación de la base imponible de la RIOM de acuerdo a lo dispuesto por la letra e) del N° 3 del artículo 64 ter de la LIR.

- ii. Afectación con IVA a los servicios de sondaje minero (Oficio N° 2469, 2020)

Históricamente el SII había determinado, a través de diversos pronunciamientos, que la actividad de sondaje minero estaba afecto a IVA. Por ejemplo, en el Oficio 429, del año 1981, se señalaba expresamente tal criterio. Incluso, en el Oficio N° 465, del año 2011, se señaló -por exclusión- que el servicio de Control Operacional de Sondajes, por consistir solamente en labores de inspección y toma de fotografías, como medios de prueba de dicha inspección, no se encontraba gravado con IVA, pues su remuneración no

proviene del ejercicio de alguna de las actividades clasificadas en el Art. 20°, N° 3 o 4, de la Ley sobre Impuesto a la Renta, de manera que se daba a entender que la actividad de sondaje sí estaba afecta a IVA.

Sin embargo, a través del Oficio N° 1484, de 03.08.2020 sorpresivamente se indicó lo contrario, es decir, que el servicio consistente en realizar perforaciones o sondajes no se subsume en los numerales 3 o 4 del artículo 20 de la LIR, razón por la cual debe calificarse en el N° 5 del mencionado artículo, no encontrándose gravado con IVA. En consecuencia, de acuerdo con lo señalado, el servicio de sondajes antes descrito no se encontraría afecto a IVA por provenir su remuneración de una actividad clasificada en el artículo 20, N° 5, de la LIR, lo cual generó naturalmente, un importante revuelo en la industria minera de exploración.

Finalmente, a través del N° 2469 de 2020 (y de varios otros oficios posteriores), el SII aclaró que el criterio contenido en el Oficio N° 429 de 1981 se mantenía vigente, en el sentido que las actividades involucradas en la prestación del servicio de sondaje en el ámbito de la minería se encuentran afectas a IVA, de forma tal que el servicio, como un todo, se afecta con el tributo en comento, atendido que la remuneración que se percibe por ellas retribuye, conforme al Oficio N° 429 de 1981, *“trabajos propios de la actividad principal que es la perforación o sondaje minero y se hallan por consiguiente, incluidas en el N° 3, del artículo 20, de la Ley de Impuesto a la Renta”*.

Este último criterio fue refrendado por diversos oficios posteriores (N° 2928, N° 2929, N° 2930, N° 2931 y N° 2932, todos de 2020), en los cuales el SII tuvo confirmación lo señalado en el Oficio N° 2469 de 2020, en orden a ratificar la plena vigencia del criterio contenido en el Oficio N° 429 de 1981 respecto de los servicios de sondaje en la actividad minera.

20. CIERRE DE FAENAS MINERAS

De conformidad con la Ley 20.551, del año 2011, el objeto del plan de cierre de faenas mineras es la integración y ejecución del conjunto de medidas y acciones destinadas a mitigar los efectos que se derivan del desarrollo de la industria extractiva minera, en los lugares en que ésta se realice, de forma de asegurar la estabilidad física y química de los mismos, en conformidad a la normativa ambiental aplicable. La ejecución de las medidas y acciones de la manera antes señalada deberá otorgar el debido resguardo a la vida, salud, seguridad de las personas y medio ambiente, de acuerdo a la ley. Es decir, el plan de cierre de las faenas de la industria extractiva minera es parte del ciclo de su vida útil.

Respecto de esta materia, el Art. 58 de la Ley 20.551, dispone que la empresa minera podrá provisionar financieramente la cantidad equivalente al monto de la garantía efectivamente constituida en cada uno de los años, determinado según la ley por las sumas que correspondan al plan de cierre y para efectos de lo establecido en el artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, sólo podrá deducirse como gasto necesario para producir la renta el monto de la garantía efectivamente constituida. En este caso la deducción sólo podrá efectuarse durante el plazo que corresponda al último tercio de la vida útil de la faena minera. La deducción anual autorizada será equivalente al resultado de dividir la garantía efectivamente constituida por la cantidad de años correspondientes al último tercio de vida útil de la faena.

Sobre el particular, en el último tiempo el SII se ha referido sobre 3 temas que pueden ser de particular interés para la industria, a propósito de la Ley 20.551, del año 2011, que regula el cierre de faenas e instalaciones mineras:

- i. Beneficio tributario por garantía cuando la faena minera no cuenta con vida útil

En este caso, para efectos de determinar el último tercio de la vida útil señalado en el artículo 58 de la Ley N°20.551, las faenas mineras que se encontraren en operación antes de la vigencia de dicha Ley deben considerar el remanente de la vida útil o duración estimada del proyecto indicado en la resolución dictada por Sernageomin conforme al procedimiento general de aprobación del Plan de Cierre. Si la resolución que aprueba el Plan de Cierre, dictada por Sernageomin, determina que la faena minera no cuenta con vida útil, el monto de la garantía efectivamente constituida podrá acogerse al beneficio tributario del artículo 58 de la Ley N°20.551, deduciéndose en la determinación de la RLI afecta a IDPC en el ejercicio en el cual la empresa minera efectivamente ponga a disposición de Sernageomin dicha garantía (Oficio 2355, de 2017).

- ii. Determinación de aprovechamiento del gasto por garantía de cierre de faenas cuando la sociedad se divide

En el caso que una empresa minera aproveche el gasto por garantía de cierre de faenas y se divida antes de dicho cierre, se concluye que la deducción como gasto de la garantía corresponde a la nueva sociedad que nace, ya que sobre ella recae la obligación de cierre de faenas, y la obligación de garantía, la que subsistirá en esta última considerándose la “empresa minera” para todos los efectos previstos en la Ley N° 20.551, entre ellos los tributarios establecidos en el artículo 58, por lo que la sociedad continuadora que aprovechó dicho beneficio tributario deberá reversar dicho gasto en el ejercicio en que se produjo la división (Oficio 2453, de 2019).

iii. Posibilidad de otorgar pólizas de garantía para cierre de faenas mineras

Otro tema que es relevante recordar es que con la modificación de la Ley N° 20.551, sobre cierre de faenas mineras (por la Ley N° 21.169), se contempla la posibilidad de otorgar pólizas de garantía a primer requerimiento emitidas por compañías de seguros nacionales como alternativas a las boletas de garantía u otros instrumentos financieros, con el consiguiente impacto financiero al liberar recursos que copan la capacidad crediticia de las empresas mineras. En este caso, la indemnización deberá ser pagada al Sernageomin a su mera solicitud, dentro del plazo que establece la póliza, caso en el cual la aseguradora no podrá exigir que el requerimiento contenga mayor información que la identificación de la póliza, del asegurado y del monto reclamado. El asegurador no podrá oponer excepción alguna para condicionar, diferir o incumplir el pago de la indemnización. El asegurador deberá indemnizar al Sernageomin la totalidad de los costos de las medidas y actividades que dejó de cumplir la empresa minera, hasta el monto asegurado que contemple el plan de cierre.

21. CONCLUSIONES

Los temas tratados anteriormente, demuestran que un estudio serio del régimen de tributación minera en Chile requiere una revisión detallada de diversas disposiciones legales, tanto generales como específicas, las que a su vez han sido objeto de cambios estructurales durante los últimos años por lo que su impacto real sigue en estudio. También resulta interesante observar la evolución de las interpretaciones administrativas del Servicio de Impuestos Internos en materia minera, en cuanto contribuyen a delinear aquellos contornos más difusos del sistema tributario tanto en la relación entre empresas como ante la autoridad fiscalizadora.

Este año 2021 sin duda, representa un gran desafío para el sistema tributario general y, en particular, para el régimen de tributación de la industria minera en Chile. La crisis social del año 2019, los efectos económicos de la pandemia, la convención constitucional y la elección presidencial, entre otros, configuran un escenario complejo y vertiginoso, que en ocasiones deja poco espacio y tiempo para analizar y ponderar adecuadamente las mejores alternativas técnicas.

El análisis anterior, junto a otros diversos estudios que forman parte del actual debate público en materia de tributación minera, constituye un esfuerzo necesario desde la academia, con el objeto de contribuir a una mejor discusión que sea oportuna, pertinente y técnica.