

DEPARTAMENTO EMISOR IMPUESTOS DIRECTOS 1875	CIRCULAR N° 22 163.2011 ID 006-2011 SN
SISTEMA DE PUBLICACIONES ADMINISTRATIVAS	FECHA: 03 de mayo de 2013.-
MATERIA: Tratamiento tributario de garantías y gastos incurridos en cumplimiento de planes de cierre de faenas e instalaciones mineras para los efectos de los impuestos a la renta y a las ventas y servicios.	REF. LEGAL.: Artículos 58 y 59, de la Ley N°20.551 y artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, contenida en el artículo 1° del D.L. 824 de 1974.

I.- INTRODUCCIÓN.

1. En el Diario Oficial de 11 de noviembre de 2011, se publicó la Ley N° 20.551, en adelante, la Ley, que regula el cierre de faenas e instalaciones de la industria minera extractiva.
2. La Ley regla el tratamiento tributario que debe darse, en el ámbito de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), a los gastos en que se incurra con motivo del cumplimiento del plan de cierre y a la garantía que la empresa deba constituir para garantizar el cumplimiento de las faenas, en los casos que se encuentre obligada a hacerlo. Además, regula la procedencia del crédito fiscal para efectos del Impuesto al Valor Agregado (IVA), por el tributo recargado en la adquisición de bienes o servicios necesarios para la ejecución del plan de cierre de faenas e instalaciones mineras.
3. La presente Circular tiene por finalidad impartir instrucciones sobre el particular.

II.- INSTRUCCIONES SOBRE LA MATERIA.

A) TRATAMIENTO TRIBUTARIO FRENTE AL IMPUESTO A LA RENTA, DE LOS GASTOS INCURRIDOS EN EL CUMPLIMIENTO DE UN PLAN DE CIERRE APROBADO CONFORME A LA LEY.

Para determinar el tratamiento tributario frente al Impuesto a la Renta de los gastos en que se incurra con motivo del cumplimiento del plan de cierre aprobado por la autoridad competente, es preciso distinguir:

1. Contribuyentes que efectúan operaciones sujetas al procedimiento general de aprobación del plan de cierre.

Por disposición del artículo 58 de la Ley, los contribuyentes que efectúen operaciones sujetas al procedimiento general de aprobación del plan de cierre¹, sólo podrán deducir como gasto

¹ De acuerdo a lo prescrito por el artículo 10 de la Ley, se sujetarán al procedimiento de aplicación general las empresas mineras cuyo fin sea la extracción o beneficio de uno o más yacimientos mineros, y cuya capacidad de extracción de mineral sea superior a 10 mil toneladas brutas mensuales por faena minera.

Asimismo, por mandato del artículo 48 del mismo texto legal, se sujetan al procedimiento general de aprobación aquellos planes de cierre relacionados con la exploración, explotación y beneficio de hidrocarburos, cuando la capacidad de extracción por yacimiento sea superior a 600 metros cúbicos por día de petróleo o un millón de metros cúbicos por día de gas natural.

Ahora bien, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 49 de la Ley, toda empresa minera o empresario minero que efectúe operaciones mineras sujetas al procedimiento general de aprobación del plan de cierre, deberá constituir garantía que asegure al Estado el cumplimiento íntegro y oportuno de la obligación de cierre prescrita por la ley.

necesario para producir la renta, el monto de la garantía efectivamente constituida², de conformidad con las siguientes reglas:

a) La deducción sólo podrá efectuarse durante el plazo que corresponda al último tercio de vida útil de la faena minera;³

b) La deducción anual amortizada 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;

c) Al término de la vida útil y ejecución del plan de cierre, se harán los ajustes que correspondan para reconocer los gastos efectivamente incurridos por la empresa para el cumplimiento del plan;

d) En el evento que se amplíe el plazo de vida útil de la faena minera, la diferencia entre las cantidades deducidas por el contribuyente de conformidad con el plan original y las cantidades que habría correspondido deducir de acuerdo con el nuevo plazo, debidamente actualizada al cierre del ejercicio, deberá agregarse a la renta líquida imponible del año en que se determine la ampliación y deducirse en los períodos correspondientes, de conformidad con las reglas anteriores.

e) Estos gastos no serán deducibles en la determinación del Impuesto Específico a la Actividad Minera, establecido en el Título IV BIS de la LIR.

Para llevar a cabo los ajustes señalados en la letra **c)** anterior, al término de la vida útil y ejecución del plan de cierre, el contribuyente deberá comparar el monto de la garantía efectivamente constituida que haya sido deducida como gasto, con el monto de los gastos efectivamente pagados o adeudados con motivo de la ejecución del plan de cierre.

Para estos efectos, según prescribe el N° 7 del artículo 41 de la LIR, estas cantidades deberán reajustarse de acuerdo con el porcentaje de variación del índice de precios al consumidor, en el período comprendido entre el último día del mes anterior a aquel en que se incurrió en el gasto o constituyó la garantía, según corresponda, y el último día del mes anterior al cierre del ejercicio en que se terminó la ejecución del plan de cierre.

No obstante, tratándose de contribuyentes que se encuentran autorizados a llevar su contabilidad en moneda extranjera, las referidas cantidades expresadas en la respectiva moneda extranjera, no se sujetarán a ningún tipo de reajuste.

Si de la comparación antes referida resulta que el monto de la garantía deducida fue mayor que el de los gastos efectivamente incurridos, la diferencia constituirá un ingreso tributable para la empresa y deberá agregarse a la Renta Líquida Imponible del Impuesto de Primera Categoría (RLI) del período en que se ha dado término a la ejecución del plan de cierre. Por el contrario, si

Igualmente, y en cuanto el plan de cierre deba aprobarse a través del procedimiento general, quedan sujetas a la obligación de garantía referida, las personas naturales o jurídicas que fueren concesionarias del respectivo decreto o concesión, el contratista en el contrato especial de operación que se haya suscrito con el Estado de Chile, y la Empresa Nacional del Petróleo, cuando ejecutare directamente sus operaciones en el territorio nacional.

² De conformidad con la letra j) del artículo 3 de la Ley, la garantía se define como las obligaciones que se contraen e instrumentos que se otorgan para asegurar el cumplimiento de las cargas que derivan del plan de cierre, de acuerdo a lo establecido en la ley. Por su parte, el artículo 49 dispone que toda empresa minera o empresario minero que efectúe operaciones mineras sujetas al procedimiento de aplicación general deberá constituir garantía que asegure al Estado el cumplimiento íntegro y oportuno de la obligación de cierre. Ahora bien, el monto de dicha garantía de acuerdo con lo prescrito por el artículo 50, será determinado a partir de la estimación periódica del valor presente de los costos de implementación de todas las medidas de cierre, contempladas para el período de operación de la faena hasta el término de su vida útil, así como las medidas de seguimiento y control requeridas para la etapa de post cierre. El monto de la garantía así determinado deberá ser integrado por los instrumentos que el artículo 52 enumera como elegibles al efecto.

³ De acuerdo con la letra q), del artículo 3, de la Ley, la vida útil del proyecto minero se determina en función de las reservas demostradas, probadas más probables, certificadas por una persona competente en recursos y reservas mineras de acuerdo a las disposiciones de la Ley N°20.235, en relación con los niveles anuales de extracción de mineral. Este período de vida útil, debe ser mencionado en la resolución aprobatoria del plan de cierre, de conformidad con lo dispuesto por la letra b), del artículo 15 de la Ley o en la resolución que se pronuncie sobre el proyecto de actualización del referido plan, cuando corresponda.

de esta comparación resulta que el monto de la garantía deducida fue menor que el de los gastos efectivamente adeudados o pagados con motivo de la ejecución del plan de cierre aprobado por la autoridad competente, la diferencia podrá deducirse en la determinación de la RLI del mismo período. Para los efectos de esta comparación, se consideran los gastos efectivamente pagados o adeudados, los que en todo caso deben cumplir con los requisitos del artículo 31 de la LIR, especialmente, en cuanto a su acreditación fehaciente ante este Servicio. No obstante, cabe indicar que en la medida que los gastos referidos guarden relación con las medidas y actividades contempladas en el plan de cierre aprobado por la autoridad competente o sus actualizaciones, se entenderá que los mismos son necesarios para producir la renta, sin perjuicio de la facultad de este Servicio para revisar la necesidad de dichos gastos en cuanto a su monto.

Tal como prescribe la Ley, el ajuste previamente explicado debe realizarse en el ejercicio de término de vida útil y ejecución del plan de cierre. Como ya se indicó, el período de vida útil será fijado en la resolución aprobatoria del plan de cierre, de conformidad con lo dispuesto por la letra b), del artículo 15 de la Ley o en la resolución que se pronuncie sobre el proyecto de actualización del referido plan, según sea el caso.⁴

Por su parte, el término de la ejecución del plan de cierre se acredita mediante el respectivo certificado de cierre final otorgado de conformidad con lo dispuesto por la letra b), del artículo 30 de la Ley, el cual da cuenta del cumplimiento de la totalidad de las medidas comprometidas en el plan de cierre de la faena minera.

Ajustes y Modificaciones al Monto de la Garantía.

Para los efectos de deducir el monto de la garantía efectivamente constituida de conformidad con las reglas antes explicitadas, se debe tener presente que de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 53 de la Ley, el monto de la garantía deberá ajustarse cuando se produzcan actualizaciones del plan de cierre, cambios en los costos de implementación del plan de cierre, cierres progresivos y parciales contemplados en el plan de cierre u otra circunstancia debidamente calificada y fundamentada por el Sernageomin, según los criterios que establezca el Reglamento. Agrega la norma que los ajustes que importen aumentos de la garantía, quedarán sujetos al régimen general de constitución de garantías que contempla la misma Ley. Asimismo, el inciso final del citado artículo 53 dispone que los ingresos por rentabilidad que generen los instrumentos otorgados en garantía incrementaran el monto garantizado.

De acuerdo con ello, los aumentos de la garantía efectivamente constituida, ya sea en virtud de un ajuste en los casos previstos por la Ley o por la rentabilidad generada por los instrumentos otorgados en garantía, deberán considerarse en el monto de la garantía efectivamente constituida para los efectos de su deducción como gasto necesario, en la oportunidad que fija la Ley. Como contrapartida, en dicha oportunidad la empresa minera deberá reconocer como ingreso tributario la rentabilidad generada por los instrumentos otorgados en garantía, en cuanto constituye para ella un incremento de patrimonio que no se encuentra liberado de tributación.

Asimismo, cuando el ajuste de la garantía implique una disminución de la misma, sólo podrá deducirse el monto de la garantía efectivamente constituida una vez efectuado dicho ajuste.

En caso que el monto de la garantía efectivamente constituida se modifique durante el último tercio de vida útil del proyecto minero, la diferencia que aumente o disminuya dicha garantía, deberá agregarse o restarse proporcionalmente de las cantidades que corresponda deducir en cada uno de los años que resten de vida útil del proyecto, a contar del ejercicio en que se produjo el aumento o disminución del monto de la garantía efectivamente constituida en los casos señalados precedentemente.

⁴ De conformidad con lo dispuesto por la letra d) del artículo 5 de la Ley N°20.551, corresponde al Servicio Nacional de Geología y Minería disponer o evaluar, en interacción con la autoridad ambiental, si fuere del caso, las modificaciones y actualizaciones de los planes de cierre aprobados, de acuerdo con las variaciones que experimenten los proyectos y su vida útil, en los términos del procedimiento establecido en la propia ley (artículo 23 de dicho texto legal) y su reglamento.

2. Contribuyentes que efectúan operaciones sujetas al procedimiento simplificado de aprobación del plan de cierre.

Cabe indicar que de acuerdo al artículo 10 de la Ley N°20.551, el procedimiento simplificado para la aprobación del plan de cierre se aplica respecto de aquellas empresas cuya capacidad de extracción de mineral sea igual o inferior a 10 mil toneladas brutas mensuales por faena minera. Asimismo, conforme al inciso final, del artículo 48 del mismo texto legal, se sujetan al procedimiento simplificado de aprobación los planes de cierre que se formulen respecto de la exploración, explotación y beneficio de un yacimiento de hidrocarburos cuya capacidad de extracción sea igual o inferior a 600 metros cúbicos por día de petróleo o un millón de metros cúbicos por día de gas natural.

Ahora bien, se debe tener presente que aquellas empresas que por aplicación de los criterios antes indicados deban someterse al procedimiento simplificado para la aprobación del plan de cierre, no quedan sujetas a la obligación de garantía a que se refiere el Título XIII de la Ley N° 20.551. Conforme a ello, los contribuyentes que se encuentren en esta situación se regirán por las reglas generales en materia de deducción de gastos, por lo que para determinar su RLI del Impuesto de Primera Categoría, podrán rebajar aquellos efectivamente pagados o adeudados con motivo del cumplimiento del plan de cierre, debidamente aprobado por la autoridad competente.

Estos gastos deberán cumplir con los requisitos del artículo 31 de la LIR, para que su deducción sea aceptada conforme a la Ley. No obstante, cabe indicar que en la medida que los gastos referidos guarden relación con las medidas y actividades que contempla el plan de cierre aprobado o sus actualizaciones, se entenderá que los mismos son necesarios para producir la renta, sin perjuicio de la facultad de este Servicio para revisar la necesidad de dichos gastos en cuanto a su monto.

En el caso que los referidos gastos de cierre generen pérdidas tributarias, la imputación y/o eventual recuperación de las mismas se sujetará a las reglas generales que regulan la materia.

3. Contribuyentes que tributan en régimen de renta presunta.

Tratándose de contribuyentes mineros que tributen de conformidad con el régimen establecido en el N° 1 del artículo 34 de la LIR⁵, las reglas de deducción antes explicadas no resultan aplicables, ya que el precepto legal citado establece una presunción de derecho para efectos de determinar su RLI de la actividad minera.

En consecuencia, estos contribuyentes, sea que queden sujetos al procedimiento general o al procedimiento simplificado para la aprobación del plan de cierre de faenas, no pueden rebajar concepto alguno de su renta presunta con motivo del cumplimiento de dicho plan, pues tal como se indicó, la Ley sobre Impuesto a la Renta presume de derecho su RLI.

B) TRATAMIENTO TRIBUTARIO FRENTE AL IMPUESTO A LA RENTA, DEL APOORTE AL FONDO PARA LA GESTIÓN DE FAENAS MINERAS CERRADAS.

El artículo 55 de la Ley, crea el Fondo para la Gestión de Faenas Mineras Cerradas, el que será administrado en la forma que dispone el mismo texto legal, y cuya finalidad será financiar las actividades destinadas a asegurar en el tiempo la estabilidad física y química del lugar en que se ha efectuado un plan de cierre, así como el resguardo de la vida, salud y seguridad de las personas, de acuerdo con la Ley.

Por su parte, el artículo 56 dispone que antes del otorgamiento del certificado de cierre final la empresa minera deberá efectuar un aporte no reembolsable al Fondo, en dinero o los instrumentos financieros establecidos en el artículo 52, A.1, del mismo texto legal, representativos de los recursos necesarios para financiar las actividades de post cierre de la faena o instalación minera.

⁵ Las principales instrucciones relativas a la tributación de estos contribuyentes fueron impartidas a través de las Circulares N°s. 58 y 63 de 1990.

El monto de dichos recursos corresponderá al valor presente del costo total de las medidas de post cierre por el plazo que el plan establezca, incluyendo los costos de administración de contratos con un tercero, y ajustes correspondientes.

Ahora bien, para efectos de la determinación de la RLI, el referido aporte será deducible en el ejercicio comercial en que el mismo se encuentre efectivamente pagado o adeudado, debiendo cumplir al efecto con los requisitos del artículo 31 de la LIR. No obstante, cabe indicar que dado el carácter obligatorio del aporte y atendido su carácter no reembolsable, en la medida que el mismo se ajuste al monto establecido en el artículo 56 de la Ley, se entenderá que califica como gasto necesario para producir la renta.

C) FORMA DE IMPETRAR EL DERECHO A CRÉDITO FISCAL DEL IVA RECARGADO EN LA ADQUISICIÓN DE BIENES O CONTRATACIÓN DE SERVICIOS NECESARIOS PARA LA EJECUCIÓN DEL PLAN DE CIERRE.

De acuerdo al artículo 59 de la Ley, y a las disposiciones generales que reglan el derecho al crédito fiscal del IVA, se debe tener presente lo siguiente:

a) Imputación contra los débitos del período respectivo (artículo 23 del D.L. N° 825 de 1974). Los contribuyentes del IVA tendrán derecho a un crédito fiscal contra el débito fiscal determinado por el mismo período tributario, el que será equivalente al impuesto recargado en las facturas que acrediten sus adquisiciones o la utilización de servicios. Para hacer uso del crédito fiscal, el contribuyente deberá dar cumplimiento a los requisitos generales establecidos en los artículos 23 al 26, del D.L. N° 825 de 1974.

b) Término de Giro (Artículo 28 del D.L. N° 825 de 1974). En los casos de término de giro, el saldo de crédito fiscal que hubiere quedado en favor del contribuyente, podrá ser imputado por éste al IVA que se cause con motivo de la venta o liquidación del establecimiento o de los bienes corporales muebles o inmuebles que lo componen. En el caso que una vez efectuada tal imputación aún quedare un remanente a su favor, el contribuyente sólo podrá imputarlo al pago del Impuesto de Primera Categoría que adeudare por el último ejercicio.

c) Recuperación en caso de exportación (Artículo 36 del D.L. N° 825 de 1974). Los exportadores tienen derecho a recuperar el IVA que se les hubiere recargado al adquirir bienes o utilizar servicios destinados a su actividad de exportación. Igual derecho tienen respecto del impuesto pagado al importar bienes para el mismo objeto. Las solicitudes, declaraciones y demás antecedentes necesarios para hacer efectivos los beneficios que se otorgan en el artículo 36 citado, deben presentarse en este Servicio. Para determinar la procedencia del impuesto a recuperar, se aplican las normas del artículo 25 del D.L. N°825 de 1974.

Las instrucciones referentes a la devolución de IVA a exportadores fueron impartidas por este Servicio a través de la Resolución Exenta SII N° 208, del 29 de diciembre del 2009 la cual estableció el procedimiento de solicitud de devolución de impuestos, que deben presentar los exportadores a este Servicio para obtener la recuperación del Impuesto a las Ventas y Servicios y la Circular N° 70, del 31 de diciembre del 2009, que instruye sobre procedimientos administrativos y de fiscalización.

d) Solicitud de reembolso dentro de los 3 meses siguientes a la aprobación del término de giro de la empresa por parte de este Servicio.

Las empresas mineras que por cesar en su actividad no puedan recuperar el impuesto en conformidad a las normas generales descritas en las tres letras precedentes, podrán solicitar el reembolso del IVA recargado en la adquisición de bienes o contratación de servicios necesarios para la ejecución del plan de cierre, dentro de los 3 meses siguientes a la aprobación del término de giro de la empresa por parte de este Servicio, acreditando ante esta autoridad, en la forma que ésta determinará en la Resolución que se dictará al efecto, que el IVA cuyo reembolso se solicita corresponde al soportado en la ejecución del referido plan.

Las peticiones de devolución que se efectúen fuera del plazo de 3 meses señalado, se sujetarán a lo dispuesto en el artículo 126 del Código Tributario.

D) TRATAMIENTO TRIBUTARIO FRENTE AL IMPUESTO ESPECÍFICO A LA ACTIVIDAD MINERA, DE LOS GASTOS INCURRIDOS EN EL CUMPLIMIENTO DE UN PLAN DE CIERRE APROBADO CONFORME A LA LEY.

Para determinar el tratamiento tributario frente al Impuesto Específico a la Actividad Minera (IEAM) de los gastos en que se incurra con motivo del cumplimiento del plan de cierre aprobado por la autoridad competente, es preciso distinguir:

1. Contribuyentes que efectúan operaciones sujetas al procedimiento general y al procedimiento simplificado de aprobación del plan de cierre.

Por disposición expresa de la Ley, este gasto no será deducible para los efectos de la determinación del IEAM, toda vez que la expresión “Este gasto” a que se refiere la parte final, del inciso segundo del artículo 58 de la Ley, comprende todos los desembolsos incurridos en el proceso de cierre de una faena minera, haya o no existido la obligación de constituir garantía conforme al Título XIII de la Ley.

Por tanto, estos gastos, o el monto de la garantía efectivamente constituida, según corresponda, deberán agregarse a la RLI determinada de conformidad con los artículos 29 a 33 de la LIR, en cuanto hubieren sido deducidos de la misma, para efectos del cálculo del IEAM.

2. Contribuyentes que gozan de invariabilidad tributaria respecto del Impuesto Específico a la Actividad Minera.

Tratándose de contribuyentes que con anterioridad a la entrada en vigencia de la Ley, hayan celebrado contratos con el Estado de Chile, conforme a las disposiciones del Decreto Ley 600 y gocen de invariabilidad tributaria respecto del IEAM, según lo dispuesto en el artículo 11 ter del texto legal citado, no les será aplicable lo señalado en la parte final, del inciso segundo del artículo 58 de la Ley. Por lo tanto, podrán deducir los gastos incurridos en el cierre de faenas mineras en la determinación de la base imponible del IEAM, por los años que resten para el cumplimiento del plazo fijado para dicha invariabilidad.

III.- VIGENCIA.

De conformidad con lo dispuesto por el artículo 60 de la Ley N° 20.551, ella entrará en vigencia en el plazo de un año luego de su publicación en el Diario Oficial, la que tuvo lugar el 11 de noviembre de 2011, por lo que regirá a partir del 11 de noviembre de 2012, y se aplicará respecto de los gastos en que se incurra y de las garantías que se constituyan de conformidad con dicho texto legal a partir de esa fecha.

Aquellos gastos motivados por el cierre de instalaciones o faenas mineras, efectivamente pagados o adeudados con anterioridad a la vigencia de la Ley N° 20.551, se sujetarán a las reglas generales aplicables en dicha oportunidad y en particular a lo dispuesto en el artículo 31 de la LIR.

Saluda a Ud.,

**JULIO PEREIRA GANDARILLAS
DIRECTOR**

JARB/PCR/HGM

DISTRIBUCIÓN:

- AL BOLETÍN
- A INTERNET
- AL DIARIO OFICIAL, EN EXTRACTO
- OFICINA DE GESTIÓN NORMATIVA