

**RENTA – ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA – ART. 64 BIS Y ART. 64 TER
(ORD. N° 1265 DE 02.07.2020).**

Efectos del pago de comisiones, en la determinación de la renta afecta al impuesto específico a la actividad minera.

Se ha solicitado a este Servicio un pronunciamiento sobre los efectos del pago de comisiones en la determinación de la renta imponible afecta al impuesto específico a la actividad minera.

I ANTECEDENTES

Una sociedad de responsabilidad limitada chilena del giro minero (en adelante “la sociedad”), debe pagar periódicamente a YYYYY una comisión determinada como un porcentaje sobre el precio neto de las ventas del mineral extraído de acuerdo con los términos contemplados en el convenio básico (el convenio básico), celebrado con dicha entidad el año ffff, y sus posteriores modificaciones, que reguló las condiciones en que se desarrollaría el proyecto de ooooo en el PPPP.

Los socios originales de la sociedad, una empresa minera estadounidense y YYYYY, acordaron desarrollar el proyecto de ooooo en el PPPP y constituir la sociedad para la producción y venta de ooooo y sus productos y para la comercialización de productos de uuuuu que se extraigan y procesen a partir de las GGGG.

Con ocasión de la constitución de la sociedad, YYYYY aportó a la misma en dominio las pertenencias mineras necesarias para la explotación del referido proyecto. Mediante dicho aporte, la YYYYY adquirió el 45% de los derechos sociales de la sociedad.

El nn de nnn de nnnn se modificó el convenio para permitir el aumento de volumen de la extracción, producción y comercialización de ooooo, estableciéndose una nueva regulación de los pagos realizados a YYYYY y de la forma de cálculo de las comisiones.

En virtud de la política de YYYYY de transferir sus inversiones, cedió su %% de participación en el capital social de la sociedad a entidades privadas, lo cual no afectó la propiedad de las pertenencias mineras, la cual siguió en la titularidad de la sociedad.

Sostiene que el pago de la comisión a YYYYY tiene que ver con condiciones impuestas para el desarrollo del negocio por parte del concesionario, en consideración a las políticas públicas en materia de explotación de ooooo que competen a la YYYYY. 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 que imponen condiciones para el desarrollo de actividades económicas, independientemente del derecho de propiedad que la empresa pueda tener sobre los activos necesarios para el desarrollo de la actividad.

Concluye que los contratos celebrados por la YYYYY deben tener como fin propender al fomento y desarrollo de la producción nacional en las distintas áreas, como es la explotación del ooooo. Esto queda en evidencia en el artículo primero del convenio, el cual establece que resulta de interés de la YYYYY “la exploración del PPPP para la determinación de las reservas de ooooo en sus GGGG, como asimismo las expectativas de su explotación y venta”.

De esta manera, YYYYY, en cumplimiento su finalidad establecida por ley, habría celebrado el convenio para propender al fomento y desarrollo de la producción del ooooo nacional.

Agrega que el pago de la comisión a la YYYYY se relaciona directamente con la explotación de ooooo de la sociedad y que, por tanto, resulta igualmente deducible en la determinación de la base imponible del impuesto específico a la minería (IEAM) o renta imponible operacional minera (RIOM), sin que corresponda su agregación a la misma.

Añade que lo indicado se refuerza por el hecho que los agregados a la RIOM son de derecho estricto, correspondiendo exclusivamente a aquellos expresamente ordenados por la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR) en su artículo 64 ter, sin que la comisión que se paga a YYYYYY se encuentre en ninguna de las hipótesis de agregado que regula dicha disposición y, en particular, bajo ninguna perspectiva dichas comisiones pueden calificarse como contraprestaciones que tienen su origen en la entrega de la explotación de un yacimiento a un tercero en los términos previstos por el artículo 64 ter de la LIR.

Señala que, según aparece de la redacción de la norma citada, lo que se debe agregar a la RIOM son aquellas cantidades que se paguen por el explotador minero en virtud de alguno de los contratos que allí se indican y, en general, cualquier contraprestación que se pague por dicho explotador y que tenga como causa remunerar al dueño de las pertenencias por la entrega de la explotación del yacimiento. Cuando la norma ordena agregar las contraprestaciones que se paguen por la entrega de la explotación de un yacimiento, se refiere a las cantidades que paga el explotador minero que extrae los minerales al dueño de la pertenencia a cambio de la entrega de la explotación del yacimiento.

En este caso, la sociedad es la dueña de las pertenencias, las explota directamente en virtud del derecho de propiedad que tiene sobre las mismas y no en virtud de un título o contrato que le entregue la explotación de la pertenencia y que cause el pago de una contraprestación.

El hecho que las respectivas pertenencias mineras hayan sido aportadas a la sociedad por YYYYYY con ocasión de la suscripción de la escritura de constitución de dicha entidad tampoco permitiría concluir que las comisiones contempladas en el convenio celebrado con dicha entidad, correspondan a contraprestaciones que se pagan por el explotador minero en virtud del contrato de sociedad, con la finalidad de remunerar la entrega de la explotación de la pertenencia.

En efecto, agrega, la sociedad es dueña y titular de las pertenencias al haberlas recibido en aporte de la YYYYYY, quien a su vez se desprendió de la propiedad sobre aquellas a cambio de una participación societaria; agotándose, con la adquisición de la respectiva participación social, cualquier contraprestación adeudada a cambio de la transferencia de dominio. En este sentido, el dominio de la sociedad sobre las concesiones mineras no se encuentra limitado, más allá de las limitaciones inherentes al dominio que derivan de su función pública, en los términos que contempla nuestro ordenamiento jurídico.

En atención a lo que expone, solicita confirmar que las comisiones que se pagan a YYYYYY, tanto aquellas pagadas antes como después de las modificaciones introducidas al convenio básico el año nnnn, 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 IEAM¹.

II ANÁLISIS

El artículo 64 bis de la LIR, establece un impuesto específico a la RIOM obtenida por un explotador minero, estableciendo en su N° 5 que se entenderá por renta imponible operacional para los efectos de la aplicación de dicho tributo la renta líquida imponible del contribuyente con los ajustes contemplados en el artículo 64 ter de la misma ley.

El artículo 64 ter, a su turno, establece que, para determinar la RIOM, se deberán agregar, en caso que hayan 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).

Al respecto, “contraprestación” debe entenderse como cualquier pago, independientemente de su denominación, efectuado con la finalidad de – a cambio de – poder explotar económicamente un yacimiento minero y extraer las sustancias minerales de carácter concesible que contenga, en virtud de “cualquier” otro

¹ Este Servicio ha tenido acceso, además, a los siguientes documentos proporcionados por YYYYYY, en los que se explica o constan las operaciones:

- a) Oficio N° 11 de dd.ddd.dddd de YYYYYY
- b) Convenio básico suscrito el ff.fff.fff entre YYYYYY y el inversionista extranjero original. (en adelante, el convenio Básico)
- c) Modificación de convenio Básico efectuada por escritura pública de nn.nnn.nnnn en la Novena Notaría de Santiago de don Pablo Gonzalez Caamaño.

“contrato” (distinto del avío, compraventa de minerales, arrendamiento o usufructo de una pertenencia minera).

Dicho lo anterior, resta determinar cuál sea la causa o naturaleza de las comisiones pagadas por la sociedad de giro minero a la YYYYYY, siendo relevante al efecto tener en consideración lo informado por YYYYYY a este Servicio mediante su Oficio N° 11, de fecha dd.ddd.dddd. En particular:

- 1) El convenio básico del año ffff estableció reglas vinculantes en forma independiente a la regulación de la sociedad, las cuales permanecen vigentes entre las partes aun cuando YYYYYY haya dejado de ser socio.
- 2) Los subproductos con sales distintas del ooooo o uuuuu “son de YYYYYY”.
- 3) El aporte efectuado por YYYYYY en la constitución de la sociedad fue “limitado”:
 - A la explotación de productos de ooooo hasta 200.000 toneladas métricas de ooooo metálico equivalente
 - La explotación “libre de regalías u otros cargos (por ejemplo, comisiones)”, es “sólo respecto de los productos de ooooo hasta enterar la cantidad antes referida”.
- 4) El aporte efectuado por YYYYYY se encontraba “íntimamente relacionado” con el cumplimiento del objeto social, razón por la cual las pertenencias debían volver a YYYYYY a título gratuito, bajo ciertas circunstancias.
- 5) El aporte de YYYYYY permite producir y comercializar la cantidad de ttttt de toneladas métricas de MMMM, “motivo por el cual éstos son libres de pago de regalías u otros cargos”, pero se puntualiza que “el uuuuu y el iiiii” no formaron parte del aporte que motivó la transferencia de las pertenencias a la sociedad.
- 6) De este modo, “toda nueva producción de ooooo” imputado a la “nueva cuota” quedaba fuera del aporte y, por ende, de los términos en que el aporte fue acordado.

Como se aprecia, resulta inequívoco que el aporte efectuado por YYYYYY a la sociedad confería limitados derechos de explotación y comercialización, cuestión que fue esencial en su momento para determinar la economía del convenio básico y sus modificaciones posteriores.

Por la misma razón, la explotación y comercialización sólo puede entenderse “libre de regalías u otros cargos” hasta por el monto cubierto por el convenio básico; esto es, sólo hasta enterar las cantidades comprendidas en el aporte.

En consecuencia, la modificación del convenio básico efectuada en nnnn supuso alterar la economía inicial del convenio básico (causa), permitiendo aumentar la extracción, producción y comercialización de ooooo y otros productos, a cambio de comisiones según ciertos parámetros.

De este modo, si bien la sociedad de giro minero se hizo dueña de las pertenencias mineras tras ser aportadas por YYYYYY, dicho aporte fue limitado en cuanto a las toneladas y sustancias, de modo que la comisión constituye evidentemente un pago a cambio de explotar el yacimiento minero y extraer las sustancias minerales de carácter concesible que de otro modo no habría podido extraer y comercializar sin afectar derechos de terceros (YYYYYY).

Según informa YYYYYY, los subproductos con sales distintas del ooooo o uuuuu “son de YYYYYY”, lo cual refleja que el aporte supuso derechos limitados de explotación y comercialización.

III CONCLUSIÓN

El 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 y, en consecuencia, 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.

Saluda a Usted,

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 1265 del 02-07-2020
Subdirección Normativa
Depto. de Impuesto Directos