

RENTA - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA - CÓDIGO TRIBUTARIO, ART. 6, LETRA A), N°1 - LEY N° 20.551, ART. 6, ART. 40, ART. 47, ART. 59 - LEY SOBRE IMPUESTO A LAS VENTAS Y SERVICIOS, ART. 2, N°3Y N°4 - CIRCULARES N°'S 126, DE 1977 Y 60, DE 2006. (ORD. N° 1850, DE 24.06.2016)

SOLICITA PRONUNCIAMIENTO SOBRE LA DETERMINACIÓN DEL MONTO DE LA GARANTÍA FINANCIERA QUE DEBEN OTORGAR LAS EMPRESAS MINERAS CON OCASIÓN DEL CIERRE DE FAENAS MINERAS CONFORME A LA LEY N° 20.551, DE 2011.

Se ha solicitado un pronunciamiento a este Servicio, respecto a si corresponde incluir el Impuesto al Valor Agregado (IVA) en el monto de la garantía financiera que deben otorgar las empresas mineras, conforme a la Ley N° 20.551 que Regula el Cierre de Faenas e Instalaciones Mineras del 2011.

I.- ANTECEDENTES.

1.- Indica que ha recibido el Ordinario N° xxxx de la Sociedad Nacional de Minería (SONAMI), la cual manifiesta su desacuerdo respecto del criterio de aplicación de la Ley N° 20.551 de 2011, al incorporar el IVA en los costos comprendidos en la garantía financiera que deben otorgar las compañías mineras.

En apoyo de dicha tesis, señala, se acompaña el informe en derecho elaborado por el Estudio TTTT, el cual entre otras consideraciones, señala que al ser la empresa minera o el empresario minero, el responsable de llevar a cabo el plan de cierre, el análisis sobre el monto que se debe garantizar debe hacerse desde su perspectiva. En el informe se cita al artículo 23 del Decreto Ley N° 825 de 1974, sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, el cual dispone que los contribuyentes afectos al pago de dicho impuesto tendrán derecho a un crédito fiscal contra el débito fiscal determinado por el mismo periodo tributario, el que será equivalente al impuesto recargado en las facturas que acrediten sus adquisiciones o la utilización de servicios. Conforme a lo anterior, el IVA recargado en adquisiciones y servicios constituye un crédito fiscal para aquellos contribuyentes que efectúen operaciones afectas a IVA. Así, el Servicio de Impuestos Internos ha establecido expresamente que el IVA totalmente recuperable para una empresa, no constituye ni costo ni gasto pues se trata de un valor recuperable que pasa a constituir un crédito a favor del contribuyente.

Agrega que el artículo 59 de la Ley N° 20.551 de 2011, establece expresamente que el IVA recargado en la adquisición de bienes o en la contratación de servicios necesarios para la ejecución del plan de cierre de faenas mineras dará derecho a crédito fiscal, por lo cual dicho tributo no puede ser considerado como costo para la empresa minera ni debe ser incluido en el costo del plan de cierre que debe ser garantizado.

Indica que la naturaleza del crédito fiscal del IVA recargado no se ve afectado en caso de incumplimiento de la obligación de cierre por parte del empresario minero ya que de acuerdo a lo establecido en el artículo 47 de la Ley N° 20.551 de 2011, ante el incumplimiento del empresario minero, el Servicio Nacional de Geología y Minería (SERNAGEOMIN) actuará por cuenta y riesgo de éste, por lo tanto los efectos jurídicos de la actuación de dicha entidad se radicarán en la empresa minera y el IVA recargado en las adquisiciones que realice SERNAGEOMIN por cuenta y riesgo de la empresa minera no constituirá parte del costo del plan de cierre sino que mantendrá su carácter de crédito fiscal para ésta última.

2.- Habiéndose requerido informar respecto de esta materia, SERNAGEOMIN mediante

Ord. N° xxxx, señaló, entre otras consideraciones, que de acuerdo al artículo 49 de la Ley N° 20.551 de 2011, las empresas mineras deben constituir una garantía financiera que asegure al Estado el cumplimiento íntegro y oportuno de las obligaciones de cierre establecidas en dicha Ley, cuyo monto, conforme al artículo 50 del mismo cuerpo normativo, 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 en la etapa de post cierre.

Prosigue señalando que si bien la normativa en cuestión no contiene un concepto de “costos”, dicho vocablo debe entenderse considerando su sentido natural y obvio, según la definición contenida en la Real Academia Española, la cual lo define como la “cantidad que se da o se paga por algo”.

Entonces, el monto de la garantía debe ascender, en valor presente, a la cantidad que se pagará para implementar las medidas de cierre, de seguimiento y control para la etapa de post cierre, y de administración del plan de cierre, la que debe ser suficiente para asegurar el valor presente de los costos antes identificados y el cumplimiento íntegro de dichas medidas.

Sostiene SERNAGEOMIN que si el monto de la garantía no incluye el IVA que se recarga en las adquisiciones y contrataciones efectuadas a propósito de la implementación de las medidas de cierre, se violenta la normativa que la establece, por cuanto ésta no será suficiente para cumplir íntegramente con dicha obligación, no pudiendo ejecutarse de forma íntegra pues se presentará un déficit de recursos que no puede ser absorbido con recursos propios de SERNAGEOMIN al no contar con autorización normativa para ello y tampoco podrá recuperar el crédito fiscal al actuar como mandatario de la empresa minera. De esta forma, el IVA debe ser considerado en la valorización y garantía del plan de cierre, de otro modo la garantía nacería como inepta o inútil a su fin lo que carecería de razonabilidad.

3.- En virtud de todo lo antes expuesto y mérito de los antecedentes adjuntos, solicita la emisión de un pronunciamiento respecto de si se debe o no incluir el IVA dentro de los costos que deben ser considerados en la garantía financiera de los planes de cierre de la Ley N° 20.551 de 2011.

II.- ANÁLISIS.

1.- En primer término cabe señalar que el artículo 6° de la Ley N° 20.551, indica que toda empresa minera deberá presentar, para la aprobación de SERNAGEOMIN, un plan de cierre de sus faenas mineras, elaborado en conformidad con la resolución de calificación ambiental que se pronuncie favorablemente sobre el proyecto minero, cuando correspondiere de acuerdo a la Ley N° 19.300. El plan de cierre contemplará los objetivos propios y adecuados a las características de la faena minera, establecidos en la presente ley y el reglamento. Los requisitos formales para el otorgamiento de la aprobación, así como los contenidos técnicos y económicos que deberá contener el plan de cierre, se señalan en la Ley N° 20.551 y en su Reglamento .

Específicamente en lo que concierne a la garantía , el artículo 49 de la Ley N° 20.551, 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. Constituye objeto de

la garantía el resguardo de la ejecución de la obligación de cierre por parte de la empresa minera. La puesta a disposición de SERNAGEOMIN del conjunto de instrumentos que constituyen la garantía importará el otorgamiento, por el solo ministerio de la ley, de mandato legal e irrevocable a SERNAGEOMIN para liquidarla, cobrarla y percibirla por cuenta de la empresa, a efectos de aplicarla al cumplimiento íntegro del plan de cierre. Para todos los efectos legales dicho mandato tendrá carácter gratuito.

Por su parte, el artículo 50 de la Ley N° 20.551, que regula el monto de la garantía, indica que 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. Se agrega que dicho monto deberá incluir, además, el valor presente de los costos de administración del entero plan de cierre de faenas, ejecutado directamente por la empresa minera o por un tercero contratado al efecto por la misma, o por SERNAGEOMIN, en su nombre y representación y a su vez, se descontará de los dineros que sean necesarios constituir, los montos ya entregados en garantía según lo dispuesto en el artículo 297 del Código de Aguas, sólo en aquella proporción en que se valorizó el plan de cierre respecto de la obra garantizada por lo dispuesto en el artículo antes citado. En caso de que dicha garantía no sea suficiente para cubrir la totalidad de lo estipulado para dicho cierre, se deberá enterar necesariamente la diferencia.

Una vez determinado el incumplimiento de la obligación de cierre y no existiendo recurso pendiente en contra de la resolución que lo declarare, corresponderá a SERNAGEOMIN en ejercicio de su mandato legal e irrevocable, realizar las gestiones tendientes a obtener, mediante la garantía, por cuenta y riesgo de la empresa minera, el cumplimiento de la obligación de cierre. En virtud de lo señalado en el párrafo anterior, SERNAGEOMIN podrá disponer la liquidación de los instrumentos otorgados en garantía por la empresa. Para estos efectos, SERNAGEOMIN deberá, por cuenta de la empresa minera, celebrar los actos y suscribir los contratos que en derecho correspondan para la ejecución por parte de terceros del plan de cierre, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 47 de la Ley N° 20.551.

Por disposición del artículo 59 de la Ley N° 20.551, la empresa minera o el empresario minero, gozará del crédito fiscal por el IVA recargado en la adquisición de bienes o contratación de servicios necesarios para la ejecución del plan de cierre de faenas mineras. Las empresas mineras que por cesar en su actividad no puedan recuperar el IVA recargado en la adquisición de bienes y servicios utilizados que sean necesarios para la ejecución del plan de cierre de faenas mineras a que se encuentren obligados, en conformidad a los artículos 23, 28 y 36 del Decreto Ley N° 825, de 1974, y su reglamento, podrán obtener su reembolso dentro de los tres meses siguientes a la aprobación del término de giro de la empresa por parte del Servicio de Impuestos Internos. Las empresas mineras deberán acreditar a dicho Servicio, en la forma que éste determine, que el IVA cuyo reembolso se solicita corresponde al soportado en la ejecución del plan de cierre de faenas mineras.

Finalmente, el artículo 40 de la Ley N° 20.551, dispone que es de competencia del director de SERNAGEOMIN, conocer administrativamente y sancionar de acuerdo al procedimiento administrativo establecido en la Ley N° 19.880, a quienes incurrieren en

infracciones a la Ley N° 20.551. Entre las diversas infracciones tipificadas en el artículo 40, se contempla incumplir con la obligación de mantener la suficiencia e integridad de la garantía de cumplimiento durante la vida útil de la faena. Por su parte, el Reglamento de la Ley de Cierre de Faenas e Instalaciones Mineras, en su artículo 102, dispone que la idoneidad y suficiencia de la garantía será calificada en conjunto por SERNAGEOMIN y la Superintendencia de Valores y Seguros (SVS) de acuerdo a la naturaleza de los instrumentos propuestos. Respecto a la suma de la garantía, la norma dispone que se entenderá que la garantía es suficiente cuando el monto de los instrumentos que la componen permita asegurar el valor presente de los costos de implementación de todas las medidas de cierre aprobadas por SERNAGEOMIN, considerando, a lo menos, los costos de implementación del cierre, las medidas de seguimiento y control requeridas para la etapa de post cierre, los costos de administración de este plan y sus contingencias.

2.- Sobre el particular, en primer término cabe señalar que conforme a lo dispuesto en el artículo 6, letra A), N° 1, del Código Tributario, contenido en el Decreto Ley N° 830 de 1974, al Director de este Servicio, le corresponde, entre otras facultades, interpretar administrativamente las disposiciones de índole tributaria.

De esta forma, este Servicio no está habilitado para pronunciarse sobre la suma o monto de la garantía que debe extender la empresa minera o el empresario minero, y específicamente si ésta debe contemplar el IVA pagado en las adquisiciones y contrataciones de bienes y servicios requeridos para realizar el cierre de las faenas mineras, disposición que carece de carácter tributario, especialmente si de acuerdo con el artículo 40 de la Ley N° 20.551, se atribuye competencia al director de SERNAGEOMIN para conocer y sancionar el otorgamiento de una garantía no suficiente.

3.- Ahora bien, conforme al artículo 69 del Decreto Ley N° 825 de 1974, las personas que realicen operaciones gravadas con IVA, con excepción de las importaciones, deberán cargar a los compradores de bienes corporales muebles o beneficiarios del servicio, en su caso, una suma igual al monto del respectivo gravamen, el cual deberá indicarse separadamente en la factura, salvo en aquellos casos en que la Dirección Nacional de Impuestos Internos autorice su inclusión. Con todo, el impuesto recargado no será considerado para los efectos de calcular otros recargos legales que puedan afectar al precio de las especies o servicios.

Así, si bien la persona legalmente obligada al entero en arcas fiscales del IVA es el vendedor o prestador del servicio en los términos definidos por el artículo 2° N° 3) y 4) del Decreto Ley N° 825, de acuerdo al artículo 69 citado, las personas que realicen operaciones gravadas con dicho impuesto deberán recargar y trasladar a los adquirentes o usuarios del servicio una suma igual al monto del respectivo gravamen, quien por su parte deberán pagarlo y soportarlo en cada operación gravada. De esta forma, en toda compra o servicio afecto a IVA, deberá enterarse por el adquirente al vendedor o al prestador del servicio el respectivo gravamen.

Específicamente, si la compra del bien corporal mueble o la contratación del servicio se realiza por un tercero a nombre y por cuenta de otro contribuyente - como sería el caso de las adquisiciones de bienes y contratación de servicios efectuadas por SERNAGEOMIN por cuenta del empresario minero o la empresa minera y con los fondos obtenido por la liquidación de la garantía - la Circular N° 126 de 1977, modificada por la Circular N° 60

del 2006, dispone que el vendedor o el prestador del servicio, en los términos del N° 3) y 4) del artículo 2° del Decreto Ley N° 825, debe emitir la respectiva factura, directamente a nombre del comprador (mandante) identificando en el detalle del documento, el nombre completo y RUT del mandatario que actúa en la operación por cuenta del mandante.

El comprador o beneficiario del servicio, en este caso, sería la empresa o empresario minero, el cual si bien actúa representado por SERNAGEOMIN, de acuerdo al artículo 59 de la Ley N° 20.551, tendrá derecho al crédito fiscal por el IVA recargado en la adquisición de bienes o contratación de servicios necesarios para la ejecución del plan de cierre de faenas mineras a que se refiere dicha ley, puesto que la norma no condiciona su procedencia a que el cierre de faenas deba efectuarla directamente por la empresa o empresario minero, pudiendo hacerlo SERNAGEOMIN por cuenta de éste. Además, dicha norma establece que las empresas mineras que por cesar en su actividad no puedan recuperar el IVA recargado en la adquisición de bienes y servicios utilizados que sean necesarios para la ejecución del plan de cierre de faenas mineras a que se encuentren obligados, en conformidad a los artículos 23, 28 y 36 del Decreto Ley N° 825, de 1974, y su reglamento, podrán obtener su reembolso dentro de los tres meses siguientes a la aprobación del término de giro de la empresa por parte del Servicio de Impuestos Internos, debiendo acreditar a dicho Servicio, en la forma que éste determine, que el IVA cuyo reembolso se solicita corresponde al soportado en la ejecución del plan de cierre de faenas mineras.

De esta forma, desde la perspectiva de la operatoria del Decreto Ley N° 825, el IVA siempre deberá ser pagado o soportado en la compra de cualquier bien o servicio gravado con dicho tributo, sin perjuicio que el adquirente de los bienes o servicios, quien por mandato de la ley corresponde al empresario minero o la empresa minera en este caso, posteriormente pueda imputar el gravamen como crédito fiscal contra su débito fiscal o recuperarlo en caso que sea exportador en la forma que señala el artículo 36 del Decreto Ley N° 825, o bien, en la forma señalada en el artículo 59 de la Ley N° 20.551.

En este sentido, la posterior recuperación del IVA no obsta a que al momento de adquirir los bienes y contratar los servicios requeridos para la ejecución el plan de cierre deba pagarse el IVA que grava la operación, por lo cual si la suma requerida como garantía no contempla dicho tributo, ésta no podrá satisfacer el monto del desembolso que deberá enterar y pagar SERNAGEOMIN al vendedor o prestador del servicio al momento de la venta o la contratación del servicio, sin perjuicio que posteriormente el empresario minero o la empresa minera pueda posteriormente recuperar el IVA que afectó la operación.

III.- CONCLUSIÓN.

De acuerdo al artículo 6, letra A), N° 1, del Código Tributario, el Director de este Servicio no puede pronunciarse sobre el monto de la garantía que debe extender la empresa minera o el empresario minero para asegurar el íntegro y oportuno cumplimiento del plan de cierre, particularmente si dicha suma debe contemplar el IVA soportado y pagado en la adquisición de bienes y servicios requeridos para el cierre de las faenas mineras.

Sin perjuicio de ello, para su conocimiento, se informa que en toda adquisición de bienes corporales muebles y servicios afectos a IVA, el adquirente debe pagar el IVA que se recarga en la operación junto con el precio del bien o servicio, lo cual implica que si no se contempla dicho gravamen dentro del monto de la garantía, ésta no cubrirá el valor que

debe enterar SERNAGEOMIN por los bienes o servicios requeridos para la ejecución del plan de cierre. La constitución de dicha garantía incluyendo el IVA respectivo, es sin perjuicio de la facultad posterior del adquirente o beneficiario del servicio, en este caso de la empresa minera o el empresario minero, en la medida que sea contribuyente de IVA o exportador, de recuperar dicho tributo, sea en la forma de imputarlo como crédito fiscal de acuerdo al procedimiento normal que establece el Decreto Ley N° 825 de 1974, o bien, conforme a lo dispuesto en el artículo 59 de la Ley N° 20.551.

Se informa además que lo indicado precedentemente ya fue expresado por este Servicio a través del Oficio N° 2581 de 2015, publicado en su página de internet (www.sii.cl).

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 1850, de 24.06.2016
Subdirección Normativa
Dpto. de Impuestos Directos