

RENTA - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA - ART. 31 - LEY N° 20.551, DE 2011, ART. 58, ART. 3, LETRA Q). (Ord. N° 2355, de 26-10-2017)

CÓMPUTO DEL PLAZO ESTABLECIDO EN EL ARTÍCULO 58 DE LA LEY N° 20.551, EN EL CASO DE UNA EMPRESA MINERA QUE HA INICIADO SUS OPERACIONES ANTES DE LA ENTRADA EN VIGENCIA DE DICHA LEY.

La Dirección de Grandes Contribuyentes (DGC) a propósito de una consulta indicada en el antecedente, solicita un pronunciamiento sobre la forma de computar el plazo establecido en el artículo 58 de la Ley N°20.551, en caso de empresas mineras acogidas al Procedimiento General de Aprobación del Plan de Cierre contenido en el artículo 11 y siguientes de la Ley N°20.551, que hayan iniciado sus faenas con anterioridad a la vigencia de la mencionada Ley.

I.- ANTECEDENTES

1.- De acuerdo a lo que indica en la presentación, Compañía Contractual AAAAA, el día 24 de diciembre de 2013, presentó ante el Servicio Nacional de Geología y Minería (Sernageomin) su plan de cierre para la faena ubicada en el sector de Tierra Amarilla.

Posteriormente, mediante Resolución Ex. N°xxx, Sernageomin aprobó el Plan de Cierre^[1], indicando que su duración estimada es de "4 años (año 2017)". La Boleta de Garantía constituida por este proyecto fue la primera en ser emitida en el marco de la nueva ley.

Por otro lado, Compañía Contractual BBBBBB cuenta con dos faenas. La primera, faena minera 1, cuenta con resolución aprobatoria de explotación del año 1992 y con un plan de cierre aprobado por Sernageomin en el año 2009, mediante Resolución Ex. N°xxx. Posteriormente el año 2015, mediante Resolución Ex. N°xxxx, Sernageomin aprobó el plan de cierre, estableciendo que el proyecto tiene una vida útil remanente de 12 años a contar del año 2015.

La segunda faena minera, 2, cuenta con resolución de calificación ambiental del año 2003, y con un plan de cierre aprobado por Sernageomin en el año 2015, mediante Resolución Ex. N°xxxx. Al determinar la vida útil del proyecto, dicha Resolución señala que la faena minera no cuenta con vida útil de acuerdo a la carta MA N°101/2015, en la cual el representante legal de la Compañía Contractual BBBBBB declara que no existen reservas asociadas a la faena denominada Sitio BBBBBB1. Además, esta faena se encuentra en etapa de cierre según carta MA N°140/2012, la cual informa al Servicio el inicio de la etapa de cierre Planta BBBBBB2, Tranques de Relaves N° 1 y 2 de Ex. Minera BBBBBB. En particular, dicha Resolución indica: *"...actualmente sólo quedan en el área instalaciones que corresponden a las fundaciones y radieres de planta de molienda y flotación de la Planta San Esteban y los dos tranques de relaves antes mencionados..."*. *".... Debido a que el anterior propietario desmanteló y limpió todas las instalaciones asociadas a plantas e instalaciones de apoyo, tareas que fueron complementadas con las acciones de limpieza y nivelación del terreno por parte de Compañía Contractual BBBBBB en el lugar donde dichas instalaciones se encontraban"*.

2.- Expresa la DGC, que aquellos proyectos mineros que han iniciado sus faenas con anterioridad a la vigencia de la Ley N°20.551, en el cómputo del plazo del artículo 58 de

dicha Ley, consistente en el último tercio de la vida útil de la faena minera dentro del cual la empresa minera puede deducir como gasto necesario para producir la renta el monto de la garantía efectivamente constituida, se debe atender al remanente de vida útil de la faena minera establecida en la resolución dictada por Sernageomin mediante la cual se pronuncia respecto del plan de cierre.

Por otra parte, si Sernageomin no ha asignado vida útil al proyecto minero en la resolución, la DGC considera que no se cumpliría con uno de los requisitos esenciales para utilizar el beneficio tributario, conforme a la interpretación restrictiva que opera respecto de las franquicias tributarias[2]. En su opinión, al no ser posible aplicar la franquicia tributaria del artículo 58 de la Ley N°20.551, el contribuyente debería dar a la garantía el tratamiento correspondiente al régimen general de tributación, considerándola como un activo o "cuenta de orden", el cual no puede ser deducido como gasto, sin perjuicio que los bienes que forman parte de dicha cuenta sólo pueden llevarse a resultado cuando se enajenan, se destruyen, se deprecian o se amortizan, o como podría ser el caso de cualquier garantía, cuando se hace efectiva.

Expone la DGC, que los desembolsos incurridos con ocasión del plan de cierre podrían deducirse en el mismo período tributario en que se incurra en ellos o bien cuando Sernageomin haya emitido un certificado de cumplimiento total o parcial del plan de cierre. Esta última alternativa sería consistente con la época en que dicha Institución liberará la garantía en su totalidad y/o parcialidad, permitiendo a la unidad fiscalizadora tener certeza que el contribuyente cumplió con la resolución aprobatoria de plan de cierre, siendo dicho certificado la forma de acreditar el gasto fehacientemente ejecutado ante el Servicio conforme a los requisitos del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR).

3.- Atendida la falta de pronunciamientos sobre la materia, conforme a las instrucciones de la Circular N° 71 de 2001, se solicita a esta Dirección Nacional que emita un pronunciamiento que indique si el plazo del artículo 58 de la Ley N°20.551, dentro del cual se permite deducir como gasto necesario para producir la renta el monto de la garantía efectivamente constituida, debe atender al remanente de vida útil indicado en la resolución emitida por Sernageomin, en el caso de proyectos mineros que han iniciado sus faenas con anterioridad a la vigencia de la mencionada Ley.

Asimismo, solicita se informe si es improcedente la deducción de la garantía, como gasto necesario para producir la renta conforme a las normas generales de la LIR, en aquellos casos en que la resolución emitida por Sernageomin no asigne vida útil a la faena minera que ha iniciado sus operaciones con anterioridad a la vigencia de la mencionada Ley.

II.- ANÁLISIS

1. - La Ley N° 20.551[3], que regula el cierre de faenas e instalaciones mineras, estableció, para las empresas que se encuentran en las situaciones que señala, la obligación de constituir garantía que asegure al Estado el cumplimiento íntegro y oportuno de la obligación de cierre que establece la misma ley[4].

En el ámbito tributario, el artículo 58 de la citada Ley, en sus incisos primero y segundo, señala 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. Para efectos del 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, pudiendo efectuarse la deducción de la renta líquida imponible (RLI) 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 minera. Al término de la vida útil y ejecución del plan de cierre, se deberán hacer los ajustes que correspondan para reconocer los gastos efectivamente incurridos por la empresa, los cuales no serán deducibles para los efectos de la determinación del Impuesto Específico a la Actividad Minera establecido en la LIR.

La norma precitada constituye una excepción al tratamiento general contenido en la LIR, al permitir la deducción de la RLI afecta a Impuesto de Primera categoría (IDPC) como gasto necesario para producir la renta, de una cantidad representativa de los desembolsos que en el futuro realizará la empresa minera, con ocasión del cierre de faenas.

Ahora bien, de acuerdo al tenor del artículo 58 de la Ley N°20.551, se aprecia que tanto el número de ejercicios en los que la empresa puede practicar la deducción en la RLI, como el monto que se puede deducir en cada ejercicio, se determinan en función de la vida útil de la faena minera. Este parámetro también es utilizado para calcular el monto de la garantía que debe constituir la empresa, según lo dispuesto en el artículo 50 de la Ley.

Al respecto, la vida útil de una faena minera, según dispone el artículo 3° letra q) de la Ley N°20.551, corresponde a un cálculo que se efectúa 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; y, de acuerdo al artículo 14 del Reglamento de la Ley de Cierre de Faenas e Instalaciones Mineras^[5], la vida útil de la faena minera determinada en la forma indicada, debe ser acompañada por la empresa minera al solicitar al Sernageomin la aprobación de su Plan de Cierre conforme al procedimiento de aplicación general, y a su vez, debe estar mencionada en la resolución de Sernageomin que aprueba el Plan de Cierre, de acuerdo a lo indicado en la letra b) del artículo 15 de la Ley N°20.551.

2.- La Ley N°20.551, y su Reglamento, contienen disposiciones transitorias que regulan la forma en que las empresas mineras, que a la época de entrada en vigencia de dicha Ley se encontraban en operación^[6], deben valorizar el plan de cierre y determinar, otorgar y poner a disposición de Sernageomin la respectiva garantía.

En efecto, el artículo 4° transitorio de la Ley N°20.551, indica que aprobada la valorización de del costo de ejecución del plan de cierre por Sernageomin, la empresa minera otorgará y pondrá la garantía a disposición del mismo, a partir del primer día hábil posterior al sexto mes de aprobada ésta, en la forma que dispone el Título XIII. La constitución de garantía se regirá por los parámetros establecidos en los artículos 49 y siguientes, los que se calcularán respecto del remanente de vida útil de la faena minera o de hidrocarburo.

A su vez, conforme a lo dispuesto en el artículo 1° transitorio del Reglamento, entre los antecedentes que deben presentar las empresas mineras sometidas al procedimiento de aplicación general para la aprobación del plan de cierre, se encuentra el informe técnico elaborado y suscrito por una o más personas competentes en recursos y reservas mineras señaladas en la Ley N°20.235, que se pronuncie respecto del remanente de la vida útil del proyecto minero.

Luego, de acuerdo al artículo 2° transitorio del Reglamento, una vez revisada la presentación por Sernageomin, dicha entidad deberá pronunciarse en el mismo plazo y bajo las mismas condiciones establecidas en la Ley N°20.551 y su Reglamento, para los proyectos sometidos al procedimiento de aplicación general para la aprobación del plan de cierre, lo cual implica que la resolución que dicte Sernageomin necesariamente debe referirse a la vida útil estimada del proyecto.

La interpretación armónica de las normas precitadas, permite establecer que aquellas faenas mineras que se encontraren en operación antes de la vigencia de la Ley N°20.551, para efectos del cálculo del último tercio de la vida útil indicado en el artículo 58 de dicha norma, deberán considerar el remanente de la vida útil indicado en la resolución dictada por Sernageomin, que se pronuncia sobre la valorización y garantía del plan de cierre originalmente aprobado de acuerdo al Título X del Reglamento de Seguridad Minera, por cuanto dicho parámetro también será utilizado para determinar el monto de la garantía que debe constituir la empresa.

3.- Ahora bien, si en la resolución mediante la cual Sernageomin aprueba el plan de cierre de faenas presentado por la empresa no se asigna un remanente de vida útil a la faena minera, evidentemente dicha empresa no podrá rebajar el monto por la constitución de la garantía en el plazo y condiciones que establece el artículo 58 de la Ley N°20.551, para aquellos casos en que existe un remanente de vida útil.

Lo anterior, no significa que dicha empresa se encuentra imposibilitada utilizar el beneficio establecido en el artículo 58 de la Ley N°20.551, por cuanto, durante la tramitación de la referida ley quedó plasmado que en materia de Impuestos a la Renta, la ley incorpora como incentivo permitir deducir de la renta bruta, para los efectos de lo dispuesto en el artículo 31 de la Ley de Impuesto a la Renta, las garantías que se hayan constituido para asegurar al Estado la disponibilidad de fondos para cubrir los costos del cierre de faenas; y, que el costo fiscal de esta medida, corresponde exclusivamente al anticipo en el reconocimiento del gasto que ahora podrá hacerse de manera proporcional entre la fecha que se entere la garantía y el momento efectivo del cierre de faenas[7].

Conforme a lo anterior, la Ley N° 20.551 impuso una obligación a las empresas, consistente en constituir una garantía para asegurar al Estado la disponibilidad de fondos para cubrir los costos del cierre de faenas, ante el eventual incumplimiento de la empresa; y, a su vez, como beneficio, permitió que dicha empresa rebajara en la determinación de la RLI un monto equivalente al total de dicha garantía en el tiempo intermedio entre la constitución de ésta y el cierre efectivo de faenas. Luego, en el caso que una empresa deba constituir la garantía en el mismo período en el cual realiza el cierre de faenas, no tendrá aplicación el cálculo proporcional del último tercio de vida útil para determinar el monto proporcional de la garantía a rebajar porque dicho plazo se encuentra vencido, y en

razón de ello, podrá rebajar el total de la garantía al momento de su constitución y puesta a disposición del Sernageomin.

En efecto, el estimar que la vida útil asignada al proyecto minero constituye un elemento esencial e indispensable para utilizar el beneficio tributario contemplado en el artículo 58 de la ley N° 20.551, implicaría aplicar la norma dispuesta en el artículo 58 solo en la parte conveniente a los intereses fiscales (en la parte referida a la prohibición de utilizar dicho gasto como una deducción a la RIOM), desconociendo el beneficio correlativo otorgado al contribuyente.

En razón de lo expuesto, en el caso de la Planta descrita en la presentación que motiva la consulta, al encontrarse en etapa de cierre, el total del monto de la garantía podrá acogerse al beneficio tributario que contempla el artículo 58 de la Ley N°20.551, en el ejercicio en que la empresa minera efectivamente ponga la garantía a disposición de Sernageomin, lo cual, según dispone el artículo 4° transitorio de la Ley N°20.551, en el caso de proyectos mineros que se encontraren en operación a la época de entrada de vigencia de dicha Ley, se debe verificar a partir del primer día hábil posterior al sexto mes de aprobada la valorización.

III.- CONCLUSIÓN

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.

FERNANDO BARRAZA LUENGO

DIRECTOR

Oficio N°2355, de 26.10.2017

Subdirección Normativa

Dpto. de Impuestos Directos

[1] Indica en la presentación que el proyecto data de hace décadas, siendo reiniciado en el año 2004, contando con plan de cierre aprobado por el Sernageomin en el año 2009 mediante Resolución Ex. N°xxx.

[2] De acuerdo a lo indicado en la presentación, el problema planteado obedece al concepto amplio utilizado por el legislador para la definición de “faena minera” y su

vinculación con "vida útil", ya que no sólo un yacimiento minero se encontraría en esta situación, sino que todo tipo de instalaciones y lugares de trabajo de la industria minera, quedando comprendidas las plantas de tratamiento, fundiciones, baterías, equipamiento, ductos y cualquier instalación y servicio de apoyo e infraestructura. Así una planta de procesamiento de mineral puede no encontrarse adscrita a una faena minera, por ello, cuando solicite la resolución aprobatoria del plan de cierre se indicará que no tiene vida útil, en consideración a la imposibilidad de determinar reservas demostradas que pudiese ser certificadas por una persona competente.

[3] Publicada en el Diario Oficial de fecha 11.11.2011, entró en vigencia un año después de su publicación.

[4] El artículo 49 de la Ley N°20.551 indica que toda empresa minera o empresario minero, que efectúe operaciones mineras y que se encuentre sujeto al Procedimiento de Aplicación General para la Aprobación del Plan de Cierre por Sernageomin, deberá constituir una 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.

[5] Contenido en el Decreto N°41 del 2012, del Ministerio de Minería, publicado en D.O. de fecha 22.11.2012.

[6] El artículo 1° transitorio del Reglamento señala que se encuentran en operación aquellas faenas mineras que, a la fecha de entrada en vigencia de la Ley, no hayan ejecutado el plan de cierre correspondiente.

[7] HL20551, pág. 336. www.bcn.cl