

Deducción como gasto tributario de la Garantía por cierre de faenas mineras, establecida en la Ley N° 20.551, constituida por una sociedad que se divide.

Se ha recibido en esta Dirección Nacional, su presentación indicada en el antecedente mediante la cual se solicita un pronunciamiento sobre la empresa que tiene derecho a deducir como gasto tributario la Garantía por cierre de faenas mineras, establecida en la Ley N° 20.551, constituida por una sociedad que se divide.

A. ANTECEDENTES.

1.- Por escritura pública de fecha 1 de marzo de 2016, AAAAA, se dividió dando origen a dos sociedades: (i) BBBB RUT nnnnnnnn-n, la sociedad continuadora, y (ii) CCCCC RUT mmmmmmmm-m, la nueva sociedad.

Como consecuencia de la división, a CCCCC, la nueva sociedad, se asignaron los activos constitutivos de la Faena Minera ZZZ, los permisos sectoriales incluido el Plan de Cierre de la Faena Minera, la obligación correlativa de dicho plan de cierre y el depósito a plazo que respalda a la boleta de garantía bancaria constituida para asegurar el cumplimiento de esta.

2.- La Ley N° 20.551, establece que toda empresa minera deberá presentar, para la aprobación del Servicio Nacional de Geología y Minería (Sernageomin), un plan de cierre de sus faenas mineras. Para el cumplimiento de las obligaciones asumidas en el Plan de Cierre la empresa debe constituir una garantía - por un monto y en la forma señalada y aprobada por dicho organismo- que asegure al Estado el cumplimiento íntegro y oportuno de la obligación de cierre (artículo 49).

La misma Ley establece (artículo 51) que en caso de divisiones y otras modificaciones o acto jurídico u operación que implique un cambio total o parcial del dominio, la forma, composición o naturaleza jurídica de la empresa minera sujeta a la obligación de cierre, la misma o la continuadora seguirá afecta a las obligaciones que se hubieren determinado de acuerdo a esta ley.

En caso que las operaciones anteriores importaren la enajenación del activo de la empresa minera o la cesión del mismo, a cualquier título, a un tercero, le será oponible a éste la obligación de cierre, así como la de garantía, la que subsistirá de forma indivisible en el adquirente o sucesor, la cual se considerará la "empresa minera" para todos los efectos previstos en esta ley.

3.- En materia de deducción de gastos, el artículo 58 de la Ley N° 20.551 prescribe que para efectos de lo establecido en el artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), podrá deducirse como gasto necesario para producir la renta el monto de la garantía efectivamente constituida.

En el contexto de la división reseñada, interesa analizar qué empresa tiene derecho a utilizar como gasto tributario la garantía asociada al Plan de Cierre, así como las demás obligaciones de cumplimiento tributario derivadas de la división. Ello cobra especial interés, en caso que la garantía hubiera sido previamente aprovechada como gasto tributario por la sociedad dividida.

Entiende que corresponde a las empresas involucradas aplicar principios generales de correlación ingreso-gasto, tanto desde un punto de vista financiero-contable como tributario.

Agrega que la sociedad dividida y continuadora, pudo eventualmente tener derecho a deducir la garantía como gasto tributario, anticipadamente, pero sujeto a ajustes posteriores y, en todo caso, bajo la condición que fuera ella misma quien continuara la operación hasta el término de su vida útil y se encargara finalmente de efectuar el cierre de la faena incurriendo en gastos efectivos por tal concepto, según los plazos y tareas establecidos en el Plan de Cierre aprobado por Sernageomin.

Indica que dicho beneficio tributario sólo puede gozarse cuando se cumpla la condición de que el contribuyente es una "empresa minera" en los términos definidos por dicha Ley. Añade que la compañía escindida deja de ser una "empresa minera" al no ser *"la persona natural o jurídica que a título propio o por cuenta de un tercero ejecuta operaciones propias de la industria extractiva minera, sujetas a la obligación de cierre de faenas"*.

Perdida la calidad de "empresa minera"¹ deja de cumplirse la condición en virtud de la cual se concedió el beneficio tributario. Por lo tanto, en forma simultánea la sociedad continuadora deja de ser "empresa minera" para los efectos de la Ley N° 20.551 y la sociedad nueva pasa a ser la nueva "empresa minera" para todos los efectos de la Ley de cierre de faenas mineras.

En consecuencia, si la sociedad continuadora o dividida hubiera ya rebajado la garantía como gasto tributario lo que correspondería, a su entender, es que la sociedad continuadora o dividida deba efectuar un ajuste consistente en un agregado a su resultado tributario del año de la división (en que asignan a la sociedad nueva tanto la faena como el depósito que conforma la garantía) por el mismo monto del gasto rebajado -total o parcialmente- en años anteriores.

A mayor abundamiento destaca que el beneficio tributario establecido en el Artículo 58 de la Ley N° 20.551 tiene el carácter de provisional, puesto que tal norma establece que "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".

Esta disposición corrobora el criterio según el cual si se hace cierto que nunca habrá "gastos efectivamente incurridos" porque la sociedad ha enajenado la Faena Minera- la condición de la que pende el beneficio tributario necesariamente falla.

4.- Señala que el Servicio de Impuestos Internos (SII) ha emitido una interpretación similar - como lo es la provisión por indemnización por años de servicio a todo evento —en que el contribuyente empleador tiene derecho a rebajar la indemnización por años de servicio a todo evento en base adeudada contra una provisión. Sobre dicha materia, el SII dictaminó que "Si por cualquiera circunstancia la empresa no quedare obligada al pago de la indemnización por años de servicio, el gasto provisionado —y previamente rebajado para efectos tributarios- pasará a constituir un ingreso tributable para la empresa, al existir un incremento patrimonial por haberse extinguido el pasivo por una causal que no le significó una obligación de pago" (Oficio N° 2148 de 2010).

5.- En base a los antecedentes que indica en su presentación, solicita se confirmen los siguientes criterios:

1. Ocurre la división es la nueva sociedad quien asume el carácter de "empresa minera" para todos los efectos de dicha Ley, ya que la faena minera y la obligación de cierre se transfieren / asignan a dicha sociedad.
2. Siendo la nueva sociedad la "empresa minera" para los efectos de dicha Ley, es ésta (y no la sociedad continuadora) la entidad legalmente obligada a efectuar el cierre de faena y a constituir o preservar la garantía en los términos establecidos en la Ley.
3. Siendo la nueva sociedad la "empresa minera" para los efectos de dicha Ley, es ésta (y no la sociedad continuadora) quien tiene derecho a rebajar como gasto tributario la garantía por cierre de mina, en la forma, oportunidad y condiciones establecidas en la Ley, y en cualquier caso sujeta a los ajustes posteriores que correspondan a los gastos efectivos incurridos en dichas labores de cierre.

¹ Señala que BBBB sostuvo en su presentación de fecha ffff a Sernageomin, página qqqq, que "a la luz de esta regulación, se concluye que la actividad ejecutada por mi representada, que consta en parte- en aprobaciones sectoriales de aquellas instalaciones previas al SEIA, y también en aprobaciones ambientales (como lo es el caso de la RCA FFF/FFFF), cuya vida útil se extiende por 20 años, según Res. Ex. GGG/GGGG, corresponde a una actividad distinta a las reguladas en la Ley N° 20.551 y su reglamento, tal y como se pasará a revisar a continuación".

4. En el evento que la sociedad continuadora (dividida) hubiese rebajado como gasto la garantía de cierre previo a la división ocurrida el año comercial 2016, correspondería a dicha sociedad practicar un ajuste (agregado) en su RLI al término del año en que ocurre la división, por los montos previamente deducidos como gasto tributario, debiendo reversar el gasto tributario rebajado previamente en su RLI de años anteriores.

II.- ANÁLISIS.

1.- La Ley N° 20.551 regula el cierre de faenas e instalaciones mineras, y establece para las empresas de giro minero que se encuentran en las situaciones que señala la obligación de constituir una Garantía, en los instrumentos elegibles para estos efectos², que asegure al Estado el cumplimiento íntegro y oportuno de la obligación de cierre que establece la misma Ley.

En el ámbito tributario, el artículo 58 de la citada Ley, en sus incisos primero y segundo, 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. 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.

Esta obligación está establecida con el objeto de 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, en su artículo 58, que la misma empresa pueda rebajar en la determinación de la RLI un monto equivalente al total de dicha garantía en forma proporcional hasta el término de la vida útil de las faenas.

De lo anterior se puede concluir que esta última disposición (Artículo 58) es una norma de excepción en materia de deducción de gastos, ya que permite reconocer un gasto en forma anticipada al efectivo pago o adeudamiento de la obligación de cierre de faenas por parte de la empresa minera.

2.- La obligación de cierre de faenas que establece la Ley, cuya naturaleza es de una obligación de hacer, recae sobre la “**empresa minera**”; definida en el artículo 3°, letra f) de la Ley como la persona natural o jurídica que a título propio o por cuenta de un tercero ejecuta operaciones propias de la industria extractiva minera, sujeta a la obligación de cierre de faenas.

Para asegurar el cumplimiento de esta obligación, la Ley exige la constitución de una Garantía, cuyo objeto es el resguardo de la ejecución de esta obligación por parte de la misma empresa³. La letra j) del mismo artículo define la **Garantía** 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 presente ley.

Asimismo, la Ley establece que⁴ la puesta a disposición del Sernageomin del conjunto de instrumentos que constituyen la garantía importará el otorgamiento, por el solo ministerio de la ley, de mandato legal e irrevocable al mismo para liquidarla, cobrarla y percibirla por cuenta de la empresa, a efectos de aplicarla al cumplimiento íntegro del plan de cierre; que para todos los efectos legales, tendrá carácter gratuito.

3.- En relación con la división de una sociedad, este Servicio ha expresado⁵ que la distribución que se hace del patrimonio de la compañía que se divide, corresponde a la asignación de cuotas de una

² Artículo 52 de la Ley.

³ De acuerdo al artículo 49 de la Ley N° 20.551.

⁴ Artículos 47 y 49 de la Ley N° 20.551.

⁵ Oficio N° 2.730, de 2008.

universalidad jurídica, y consecuentemente, no existe propiamente una transferencia o transmisión de bienes, sino que existe una especificación de derechos preexistentes, los cuales en virtud de la decisión societaria adoptada, quedan radicados en una entidad jurídica independiente, y consecuentemente, la asignación de bienes que se hace a la nueva sociedad resultante de la división, no constituye una enajenación.

Cabe considerar que la Ley N° 20.551 establece normas especiales en materia de división de sociedades con giro minero a que se refiere ese texto legal, disponiendo en su artículo 51, inciso 3° que: *“En el caso de fusiones, transformaciones, divisiones, disoluciones o cualquier otro acto jurídico u operación que implique un cambio total o parcial del dominio, la forma, composición o naturaleza jurídica de la empresa minera sujeta a la obligación de cierre, la misma o la continuadora seguirá afecta a las obligaciones que se hubieren determinado de acuerdo a esta ley.”*

Agrega el inciso 4° que: *“En caso de que las operaciones anteriores importaren la enajenación del activo de la empresa minera o la cesión del mismo, a cualquier título, a un tercero, le será oponible a éste la obligación de cierre, así como la de garantía, la que subsistirá de forma indivisible en el adquirente o sucesor, que se considerará la empresa minera para todos los efectos previstos en esta ley”.*

Lo contemplado en estas normas implica que, ocurridas dichas modificaciones, la obligación de cierre de faenas, debe lógicamente quedar vinculada a las faenas y activos mineros, por los fines propios que pretende garantizar la Ley, esto es, la prevención, minimización o control de los riesgos o efectos negativos que se generen sobre la salud y seguridad de las personas o del medio ambiente, con ocasión del cese de sus operaciones, o que continúen presentándose con posterioridad a éste y a consecuencia suya⁶.

4.- De esta forma, en atención a que la obligación de cierre de faenas corresponde por disposición legal a la “empresa minera”, esta obligación está asociada a la titularidad de la faena, por lo que los cambios de dominio de ella no pueden afectar el debido cumplimiento de la referida obligación ni la integridad de la Garantía.

En el caso de división, dicha obligación recae sobre la empresa sucesora, por mandato de la Ley N° 20.551, ya que como se señaló previamente, el artículo 51 dispone que a esta sociedad le será oponible la obligación de cierre, así como la de garantía, la que subsistirá de forma indivisible en el adquirente o sucesor, que se considerará la “empresa minera” para todos los efectos previstos en esta ley.

La Ley establece que la “empresa minera” asume la obligación de cierre de faenas, contrayendo además todas las obligaciones que establece la Ley N° 20.551, entre ellas la de mantener y en su caso actualizar la Garantía. En otras palabras, las obligaciones asociadas a la titularidad del activo y faena minera, permanecen en la nueva sociedad que nace de la división, no como consecuencia de un acuerdo o acto voluntario de las partes interesadas, sino que por mandato legal.

En virtud de las consideraciones efectuadas y normas citadas, 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.

En efecto, esta última norma legal dispone que para efectos de lo establecido en el artículo 31 de la LIR, sólo podrá deducirse como gasto necesario para producir la renta el monto de la garantía efectivamente constituida, por la “empresa minera”, calidad que, en el caso de la asignación por división del activo y faena minera, corresponde a la nueva compañía, asignataria de los activos.

En caso que la sociedad que se divide, hubiera efectuado la deducción en la determinación de su Renta Líquida Imponible, del monto de la Garantía – en forma previa a la escisión - deberá reversar dicho gasto en el ejercicio en que se produjo la división, por no cumplirse respecto de dicho contribuyente la condición esencial para efectuar la deducción final, esto es, tratarse de la empresa

⁶ Historia de la Ley N° 20.551, Mensaje del Ejecutivo, pág. 5.

minera que se encuentra obligada a efectuar las labores y gastos correspondientes al cierre de faenas; gastos que, en definitiva no realizará.

III.- CONCLUSIONES.

Basado en lo señalado previamente, se concluye lo siguiente:

1. Como consecuencia de la división, en virtud de la cual la faena minera se asigna a la sociedad que se crea, será esta última la que asume el carácter de "empresa minera" para todos los efectos de la Ley N° 20.551.
2. En su calidad de "empresa minera" para los efectos de la Ley, la nueva sociedad se encontrará legalmente obligada a efectuar el cierre de faena y a la mantención de la de Garantía.
3. La nueva sociedad podrá rebajar la garantía por cierre de faena que constituya, como gasto tributario de acuerdo a la Ley N° 20.551, ya que de acuerdo a su artículo 51 se considerará la "empresa minera" para todos los efectos previstos en esta ley, entre ellos los tributarios contemplados en el artículo 58, sujeta a los ajustes posteriores que correspondan a los gastos efectivamente incurridos en las labores de cierre.
4. La sociedad que se divide deberá efectuar el respectivo ajuste a su RLI, en caso que hubiese rebajado como gasto la Garantía de cierre previo a la división, pues el artículo 58 de la Ley N° 20.551, no hace más que anticipar el reconocimiento de un gasto que se determinará y efectuará con posterioridad, por lo que en el momento de la división, en que se constituye como un hecho cierto que el gasto no será en definitiva efectuado por esta empresa que se divide, corresponde para efectos tributarios, reversar el gasto que se había reconocido de manera anticipada.

Saluda a Ud.,

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 2453 del 27-09-2019
Subdirección Normativa
Depto. de Impuesto Directos