

VENTAS Y SERVICIOS - NUEVO TEXTO - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LAS - ART.69 -CÓDIGO TRIBUTARIO, ART. 6°, LETRA A), N°1 - LEY N° 20.551, DE 2011, ART. 3°, LETRA N), ART. 6°, ART. 40, ART. 49°, ART. 50°, ART. 59°. (ORD. N° 2581, DE 14.10.2015)

CONSULTA SOBRE LA INCLUSIÓN DEL IVA EN 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, DEL 2011.

I.- ANTECEDENTES:

Se ha recibido en esta Dirección Nacional presentación del antecedente por medio de la cual se remite para informe la presentación efectuada por XXXX por la cual dicho Servicio solicita un pronunciamiento sobre 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 del 2011, que Regula el Cierre de Faenas e Instalaciones Mineras.

Hace presente el Servicio consultante entre otras consideraciones, que de acuerdo al artículo 2° de la Ley N° 20.551, del 2011, el objeto del plan de cierre de faenas mineras es la integración y ejecución del conjunto de medidas y acciones destinadas a mitigar los efectos que se derivan del desarrollo de la industria extractiva minera, en los lugares en que ésta se realice, de forma de asegurar la estabilidad física y química de los mismos, en conformidad a la normativa ambiental aplicable. La ejecución de las medidas y acciones de la manera antes señalada deberá otorgar el debido resguardo a la vida, salud, seguridad de las personas y medio ambiente, de acuerdo a la ley.

Agrega que dentro de las obligaciones que deben cumplir las empresas mineras está la de constituir una garantía financiera que asegure al Estado el cumplimiento íntegro y oportuno de las obligaciones de cierre establecidas en dicha Ley, según lo dispone al artículo 49 de la 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. La garantía financiera deberá estar integrada por cualquiera de los instrumentos financieros descritos en el artículo 52 de la Ley y cumplir con los requisitos establecidos tanto en la ley como en el reglamento.

Hace presente que de acuerdo al artículo 33 de la Ley, la empresa minera o el empresario minero serán responsables del cumplimiento del plan de cierre, ya sea que lo ejecuten directamente o por intermedio de terceros y una vez que este sea determinado “y no existiendo recurso pendiente en contra de la resolución que lo declare, corresponderá al Servicio, 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 inciso anterior, el Servicio podrá disponer la liquidación de los instrumentos otorgados en garantía por la empresa. Para estos efectos, el Servicio 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”.
(Artículo 47 de la Ley N° 20.551)

Señala que en base a las disposiciones referidas existen distintas posiciones respecto de si el IVA debe o no ser considerado en la valorización de las actividades y/o medidas de cierre y, en consecuencia, en el monto de la garantía.

Prosigue señalando que la Sociedad Nacional de Minería no comparte su criterio de incorporar el IVA en los costos comprendidos en la garantía financiera que deben otorgar las compañías mineras, ya que la Ley 20.551 no contiene un concepto de “costos” y que el IVA recargado en la adquisición de bienes y servicios, constituye un crédito para los contribuyentes que realizan operaciones afectas a IVA.

Sobre lo anterior, en su opinión, el concepto de costo debe entenderse en 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 mediadas 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 (artículo 102 del Reglamento de Cierre de Faenas e Instalaciones Mineras), y el cumplimiento íntegro de la obligación de cierre (artículo 49 de la Ley N° 20.551). Lo anterior conduce a la conclusión que el monto de la garantía debe cubrir todos los costos y desembolsos necesarios para el cumplimiento íntegro de la obligación de cierre, la que se traduce en la ejecución de diversas medidas que conllevan la adquisición de bienes y/o contratación de servicios afectos al IVA.

Sostiene XXXX 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, Así, si bien el IVA para efectos tributarios no constituiría un costo, toda vez que existe la posibilidad de recuperarlo, para efectos de la Ley N° 20.551, formaría parte de los costos e implementación de las medidas de cierre, pues corresponde a una carga impuesta por la ley, que se traduce en una “carga financiera” por cuanto debe financiar el IVA para posteriormente recuperarlo.

Cita como ejemplo el caso de la garantía contenida en el artículo 297 del Código de Aguas, caso en el cual, si bien la norma sólo señala que la garantía debe ser “suficiente” y no se establece expresamente que en la determinación de su monto deba considerarse el IVA, dicho valor sí se considera, puesto que en caso contrario no sería suficiente ni se cumpliría el objetivo de caucionar en los términos que indica dicha normativa.

Hace presente la norma del artículo 59 de la Ley, que reconoce el derecho a crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado 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 esta ley y permite a las empresas mineras que por cesar en su actividad no puedan recuperar en conformidad a los artículos 23, 28 y 36 del decreto ley N° 825, de 1974, y su Reglamento, el Impuesto al Valor Agregado 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, 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.

Esta norma, a juicio del consultante, al posibilitar que las empresas puedan obtener el reembolso de lo recargado por concepto de IVA estaría asumiendo que para ello éste debe ser previamente desembolsado.

A mayor abundamiento, agrega que es la misma norma la que impone como obligación a las empresas el deber de acreditar ante el Servicio de Impuestos Internos, que el IVA cuyo reembolso se solicita corresponde únicamente al soportado en la ejecución del plan de cierre de la faena minera, lo cual se realiza mediante la respectiva factura, y por ende, debe ser considerado para el otorgamiento de la garantía financiera.

Lo anterior guarda armonía con el espíritu de la ley y la historia fidedigna de su establecimiento, en virtud de la cual, la inclusión de una garantía en el plan de cierre tiene por objeto asegurar al Estado, en todo momento, la disponibilidad de fondos para cubrir en forma exclusiva los costos de las acciones, medidas y obras contempladas en los planes de cierre.

De esta manera, la no incorporación del IVA implicaría que el Estado no cuente con los recursos necesarios para la ejecución del plan, en caso que la empresa no lo lleva a cabo. Señala además lo dispuesto en el artículo 47 de la Ley N° 20.551 que dispone:

“Determinado que fuere el incumplimiento de la obligación de cierre y no existiendo recurso pendiente en contra de la resolución que lo declarare, corresponderá al Servicio, 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 inciso anterior, el Servicio podrá disponer la liquidación de los instrumentos otorgados en garantía por la empresa. Para estos efectos, el Servicio 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”.

Así, en el evento de que XXXX haga valer la garantía, las facturas serán emitidas a la empresa minera, pudiendo ésta usar el IVA a través del mecanismo general del D.L. 825 u obteniendo su reembolso de acuerdo al inciso 2° del artículo 59 de la Ley, lo que vendría a confirmar que si bien el legislador no incluye de forma expresa el recargo del IVA dentro de los costos de implementación del plan de cierre, lo daría por cierto al reconocer expresamente el derecho a crédito y /o reembolso mencionado.

Termina señalando que si la garantía no considerase el IVA que se recargará al ejecutar el plan de cierre, éste no podría ejecutarse de forma íntegra pues se presentaría un déficit de recursos que no puede ser absorbido con recursos propios de XXXX 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, expresa, 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 y no cumpliría el objetivo de la ley.

II.- ANÁLISIS.

1.- El artículo 6 de la Ley N° 20.551, del 2011, establece que toda empresa minera debe presentar, para la aprobación de XXXX , 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.

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, del 2011, y en su Reglamento, contenido en el Decreto N° 41, del 2012, del Ministerio de Minería.

La letra n) del artículo 3° de la Ley N° 20.551, del 2011, define plan de cierre como el documento que especifica el conjunto de medidas técnicas y actividades que la empresa minera debe efectuar desde el inicio de la operación minera, y el programa de detalle conforme al cual deben implementarse, de manera que tienda a prevenir, minimizar o controlar los riesgos y efectos negativos que se puedan generar en la vida e integridad de las personas que se encuentran relacionadas directa e inmediatamente a las mismas, así como mitigar los efectos de la operación minera en los componentes medio ambientales comprometidos, tendientes a asegurar la estabilidad física y química de los lugares en que ésta se realice.

Con relación a la garantía, el artículo 49 de la Ley N° 20.551, del 2011, dispone que ella tiene por objeto asegurar al Estado el cumplimiento íntegro y oportuno de la obligación de cierre.

La misma norma señala que la puesta a disposición de XXXX del conjunto de instrumentos que constituyen la garantía, importará el otorgamiento, por el solo ministerio de la ley, de mandato legal e irrevocable a dicho Servicio para liquidarla, cobrarla y percibirla por cuenta de la empresa, a efectos de aplicarla al cumplimiento íntegro del plan de cierre.

En lo que dice relación con el monto al que debe ascender la garantía que se analiza, efectivamente, el artículo 50 de la Ley N° 20.551, del 2011, indica que éste será determinado a partir de la estimación periódica del valor presente de los costos de implementación de todas las medidas el cual deberá incluir el valor presente de los costos de administración del plan de cierre de faenas, ejecutado directamente por la empresa minera o por un tercero contratado al efecto por la misma, o por XXXX, en su nombre y representación. 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.

En cuanto al tratamiento tributario desde el punto de vista del IVA, por disposición del artículo 59 de la ley N° 20.551, del 2011, la empresa minera o el empresario minero, tiene derecho a 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 y en el caso de no poder efectuar esta recuperación, por cesar en su actividad, 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.

En el caso de incumplimiento de la obligación de cierre corresponde a XXXX 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, pudiendo disponer la liquidación de los instrumentos otorgados en garantía por la empresa. Para estos efectos, XXXX 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, del 2011.

Finalmente, el artículo 40 de la Ley N° 20.551, del 2011, dispone que es de competencia del director de XXXX conocer administrativamente y sancionar a quienes incurrieren en infracciones a la Ley N° 20.551, del 2011, entre las cuales se encuentra la 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 XXXX y la Superintendencia de Valores y Seguros (SVS) de acuerdo a la naturaleza de los instrumentos propuestos.

2.- Sobre la consulta planteada informo a Ud. que conforme a lo dispuesto en el artículo 6, letra A), N° 1, del Código Tributario, contenido en el Artículo 1° del Decreto Ley N° 830, de 1974, al suscrito sólo le compete la interpretación administrativa de las disposiciones de índole tributaria, por lo que este Servicio carece de competencia para pronunciarse sobre la determinación del monto de la garantía que debe extender la empresa minera o el empresario minero, y específicamente si ésta debe contemplar el IVA recargado en las adquisiciones y contrataciones de bienes y servicios requeridos para realizar el cierre de las faenas mineras, por cuanto dicha regulación carece de carácter tributario, y la competencia para conocer y sancionar el otorgamiento de una garantía no suficiente ha sido entregada expresamente por el artículo 40 de la Ley N° 20.551, del 2011, al director de XXXX .

3.- No obstante lo señalado precedentemente, y sólo con el objeto de entregar información que pueda ser relevante, se informa a Ud. que conforme al artículo 69 del Decreto Ley N° 825, de 1974, las personas que realicen operaciones gravadas con IVA, deberán cargar una suma igual al monto del respectivo gravamen, el cual deberá indicarse separadamente en la factura, a sus compradores o beneficiarios del servicio, quienes por su parte, deberán pagarlo y soportarlo en cada operación gravada. De esta forma, en general, en toda compra o servicio afecto a IVA, debe enterarse por el adquirente al vendedor o al prestador del servicio el respectivo gravamen, quien es el responsable de enterarlo en arcas fiscales.

Ahora, en el caso que la compra o contratación del servicio se realice 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 XXXX 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, la empresa o empresario minero, el cual si bien actúa representado por XXXX , de acuerdo al artículo 59 de la Ley N° 20.551,

del 2011, tiene 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 ser efectuado directamente por la empresa o empresario minero, pudiendo hacerlo XXXX por cuenta de éste.

En este sentido, la posterior recuperación del IVA, sea como imputación a los débitos o través del procedimiento especial de recuperación contenido en el artículo 59 de la Ley 20.551, no obsta a que al momento de adquirir los bienes y contratar los servicios requeridos para la ejecución del plan de cierre, deba pagarse el IVA que grava la operación, por lo cual si la suma requerida como garantía no contempla dicho tributo, esta no podrá satisfacer el monto del desembolso que deberá enterar y pagar XXXX al vendedor o prestador del servicio al momento de la venta o la contratación del servicio, aun cuando 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 de Impuestos Internos carece de competencia para 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 y 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 a su respectivo vendedor o prestador de servicio, quien debe enterar dicho tributo en arcas fiscales, lo cual implica que si no se contempla dicho gravamen en la garantía ésta no cubrirá el valor que debe enterar XXXX por los bienes o servicios requeridos para la ejecución del plan de cierre, ello 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.

Cumplo con informar que el presente informe fue preparado con la intervención de profesionales abogados dependientes de la Subdirección Normativa de este Servicio.

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N°2581, de 14.10.2015
Subdirección Normativa
Dpto. de Impuestos Indirectos