

Ajuste al monto de la garantía para asegurar el cumplimiento del plan de cierre de las faenas e instalaciones mineras que debe otorgarse en conformidad con la Ley N° 20.551.

Se ha recibido en esta Dirección Nacional el oficio indicado en el antecedente, mediante el cual la XXXXX solicita un pronunciamiento sobre la incidencia en la determinación del Impuesto de Primera Categoría (IDPC) y del Impuesto Específico a la Actividad Minera (IEAM), del ajuste al monto de la garantía para asegurar el cumplimiento del plan de cierre de faenas e instalaciones mineras que obliga a constituir la Ley N° 20.551 (en adelante indistintamente la Ley).

I.- ANTECEDENTES.

1.- Indica que la empresa minera YYYYYY se encuentra acogida al régimen general de constitución de garantías para asegurar el cierre de faenas mineras establecido en la Ley N° 20.551 y, atendido que se encontraba en operaciones antes de la entrada en vigencia de dicha ley, le resultan aplicables las normas transitorias.

Con fecha 12.08.2015, Sernageomin dictó la Resolución Ex. N° nnnn aprobando el Plan de Cierre de la Faena Minera MMMMM de YYYYYY, e indicando que la faena minera no contaba con vida útil y se encontraba en etapa de cierre. En lo concerniente a la garantía financiera, dicha Resolución ordenó constituir una garantía por la suma total de UF pppppp, considerando un período de operación hasta el año 2016, y un período de cierre en el año 2017. En este sentido, se debía disponer la garantía de la siguiente forma:

Año	Monto acumulado (UF)
2015	llllll
2016	qqqqqq
2017	tttttt

En consideración a lo anterior, YYYYYY constituyó las siguientes boletas de garantía:

Año	Fecha de inicio	Fecha de termino	Beneficiario	Monto (UF)
2015	ffffff	Ffff	Sernageomin	llllll
2016	zzzzzz	zzzz	Sernageomin	qqqqqq
2017	aaaaaa	aaaa	Sernageomin	tttttt

Posteriormente, debido al retraso en la obtención de los permisos ambientales y sectoriales, Sernageomin mediante Resolución Ex. N° oooo, de fecha 03.07.2018, modificó el cronograma de actividades de cierre y el monto de la garantía, según la siguiente tabla:

Año	Monto (UF)
2015	lllll
2017	pppppp
2018	pppppp
2019	pppppp

Año	Según Res. Ex. N° nnnn de 12.08.2015 Monto acumulado (UF)	Según Res. Ex. N° oooo de 03.07.2018 Monto acumulado (UF)	Comentarios
Garantía	pppppp	pppppp	*

Disposición de la garantía:

2015	lllll	lllll	No existe diferencia
2016	qqqqqq	*	No figura en la nueva resolución
2017	tttttt	pppppp	Se aumentó monto de la garantía inicial
2018	*	pppppp	Se incorpora por ampliación de plazo
2019	*	pppppp	Se incorpora por ampliación de plazo

Indica que la Resolución Ex. N° 0000, de 2018, si bien no aumentó el monto total de la garantía manteniéndose en la suma de UF pppppp, acrecentó el monto de la garantía para el año comercial 2017 y ordenó su mantención hasta el año 2019.

2.- Señala en la presentación que el monto por el año comercial 2015, ascendiente a UF llllll se garantizó con una boleta de garantía de fecha ffffff conforme a lo dispuesto en el artículo cuarto transitorio de la Ley N° 20.551. Siguiendo el criterio del Oficio N° 2.355, de 2017, resulta procedente deducir como gasto la garantía vinculada al año 2015 equivalentes a llllll UF en el año comercial 2016. En consecuencia, sostiene que el monto de la garantía correspondiente al año comercial 2015 estaría considerado en la determinación del monto del año 2016, teniendo éstos el carácter de “*montos acumulados*”.

Por otro lado, dado que las boletas de garantía tienen un plazo de vigencia, que en el caso de YYYYYY era de un año desde su emisión¹, no resulta razonable efectuar una sumatoria lineal de los montos indicados en la Resolución dado que transcurrido el plazo, la boleta es liberada o caduca. Es más, efectuar una sumatoria de cada uno de los montos² sería una interpretación que no se ajusta a la finalidad de la Ley N° 20.551, que indica que la garantía tiene por objeto asegurar el cumplimiento de las cargas que derivan del plan de cierre, y existiendo un monto superior al requerido para dicho fin, la garantía no cumpliría con el principio de suficiencia.

En lo que respecta a las garantías constituidas por los años comerciales 2016 y 2017, se debe descontar el monto de la garantía impetrada el año anterior. De esta forma, en el año comercial 2016, solo debería considerarse un gasto por el monto de UF qqqqqq, al incorporar dicha suma las UF llllll del año 2015. En el año 2017, el monto de la garantía disminuyó a UF tttttt, pudiendo entenderse que dicha disminución debería agregarse en el ejercicio en que se produjo atendido que YYYYYY no cuenta con vida útil, lo cual resultaría en un ingreso para el contribuyente por el período tributario 2017, equivalente a UF uuuuuu. No obstante ello, otro entendimiento sería considerar que no tiene derecho a efectuar una deducción al considerarse el monto de la garantía como acumulado, atendido que el año 2016 dedujo anticipadamente un monto mayor.

En el año 2018, de acuerdo a la boleta de garantía el contribuyente puso a disposición el total de garantía equivalente a UF pppppp, por lo cual, dado que ya habría deducido la suma de UF tttttt, solo tendría derecho a deducir UF eeeee.

Finalmente, en consideración a que el plan de cierre se debe llevar a cabo durante el año comercial 2019, el contribuyente deberá efectuar los ajustes y comparar el monto de la garantía efectivamente constituida y deducida como gasto, con el monto de los gastos efectivamente pagados o adeudados con motivo de la ejecución del plan de cierre.

3.- Desde la perspectiva del Impuesto Específico a la Actividad Minera (IEAM), el consultante considera que los contribuyentes sujetos al artículo 11 ter del Decreto Ley N° 600 (DL N° 600) solo pueden deducir para efectos del IEAM los gastos efectivos incurridos en el cierre de las faenas mineras y no el monto de la garantía constituida. De aceptarse la deducción de la garantía del IEAM, no solo se anticiparía un gasto para efectos de la determinación del IEAM (además del IDPC), sino que, en el evento que la garantía fuese superior al monto efectivamente incurrido en el plan de cierre, no se reconocería el ingreso correlativo por dicha diferencia en la Renta Imponible Operacional Minera dado que no corresponden a un ingreso producto de la venta de minerales concesibles.

4.- Considerando lo anteriormente expuesto solicita la confirmación de las siguientes conclusiones:

a) En el año comercial 2015, YYYYYY no debió haber deducido en la determinación del IDPC la garantía dado que no ha cumplido con lo dispuesto en el Oficio N° 2.355, de 2017, al no haber puesto la garantía a disposición de Sernageomin en dicho período.

b) En el año comercial 2016, YYYYYY solo pudo deducir en la determinación del IDPC el monto de UF qqqqqq en consideración al carácter acumulativo de la garantía.

c) En el año comercial 2017, debido a disminución de la garantía, YYYYYY debió haber hecho un ajuste y reconocido un ingreso equivalente a UF uuuuuu; o bien no haber efectuado ningún tipo de deducción debido al carácter acumulativo de la garantía.

¹ 1) Boleta de Garantía No Endosable Reajutable en UF de fecha ffffff por el valor de UF llllll válida hasta el ffff; 2) Boleta de Garantía No Endosable Reajutable en UF de fecha zzzzzz por el valor de UF qqqqqq válida es hasta el zzzz; 3) Boleta de Garantía No Endosable Reajutable en UF de fecha aaaaaa por el valor de UF tttttt válida hasta el aaaa; 4) Boleta de Garantía No Endosable Reajutable en UF de fecha bbbbbb por el valor de UF pppppp válida hasta el bbbb.

² El contribuyente sostiene que “...En efecto, atendiendo que a la suma de las garantías constituidas en los años 2015 al 2017 asciende a UF gggggg, importe superior a la garantía total establecida en las resoluciones del Sernageomin...”

d) En el año comercial 2018, YYYYYY debió haber deducido en la determinación del IDPC la diferencia entre el valor ya deducido y el monto total de la garantía, lo que en este caso equivale a UF eeeeeee.

e) Aquellos contribuyentes sujetos al artículo 11 ter del DL N° 600, que hubiesen suscrito contratos de invariabilidad tributaria con el Estado de Chile, están facultados para deducir del IEAM los gastos efectivamente incurridos por la empresa en el cierre de las faenas mineras y no el gasto anticipado por garantía.

II.- ANÁLISIS.

1.- Previo al análisis, cabe señalar que la Ley N° 20.551, que regula el cierre de faenas e instalaciones mineras, en su artículo 58, permite descontar la garantía efectivamente constituida para caucionar el proceso de cierre de dichas faenas e instalaciones como un gasto necesario rebajándose en la determinación de la Renta Líquida Imponible (RLI). Para tal efecto, la empresa minera debe provisionar financieramente una cantidad equivalente a la garantía efectivamente constituida en cada uno de los años, determinada por las sumas que correspondan al plan de cierre. Provisionando financieramente el costo de la garantía, ésta se podrá rebajar dentro del último tercio de vida útil de la faena minera, aun cuando el proceso de cierre aún no se haya iniciado y los desembolsos reales sólo se hagan efectivos al momento de cerrar la mina. La deducción anual autorizada será equivalente al resultado de dividir la garantía efectivamente constituida por la cantidad de años que corresponda al último tercio de la vida útil.

Esta norma, que permite rebajar una garantía (que es la contrapartida de una provisión del gasto por cierre de faena), constituye una excepción a la regla general de deducción de gastos contenida en el artículo 31 de la LIR, el que sólo permite rebajar de la RLI los gastos pagados o adeudados.

De acuerdo a los artículos 50 y 58 de la Ley N° 20.551, la vida útil de la faena minera determina, por una parte, el monto de la garantía que debe constituir la empresa minera, como asimismo el número de ejercicios en los que la empresa puede practicar la deducción en la determinación de la RLI y el monto a deducir como gasto en cada ejercicio.

No obstante ello, el Oficio N° 2.355 de 2017, en lo pertinente, indicó que una empresa minera sujeta al procedimiento general de aprobación del plan de cierre y sin contar la faena minera con vida útil, igualmente podía impetrar el beneficio establecido en el artículo 58 de la Ley N° 20.551 deduciendo en la determinación de la RLI el total de la garantía en el ejercicio en que la empresa minera efectivamente la hubiera constituido y puesto a disposición de Sernageomin.

2.- Ahora bien, de acuerdo al artículo 3° letra j) de la Ley, se 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 conformidad a dicha definición los artículos 49 y 50 siguientes, expresan que esta garantía tiene por objeto asegurar al Estado el cumplimiento íntegro y oportuno de la obligación de cierre establecida por dicha Ley, y su monto será determinado considerando todas las medidas de cierre, así como las medidas de seguimiento y control requeridas para la etapa de post cierre. Luego la propia Ley en su artículo 53 determina los instrumentos elegibles como garantía.

Es decir, de la lectura de las normas citadas se aprecia que la Ley define y se refiere indistintamente a la garantía tanto como al monto por el cual empresa minera se obligará a caucionar³ como al instrumento donde conste ésta. Considerando ello, cuando el artículo 58 permite excepcionalmente la rebaja como gasto de la garantía efectivamente constituida, se entiende en primer término que esta rebaja no puede superar la garantía que formalmente se haya determinado, y luego, la mención de su constitución efectiva debe entenderse como la suscripción del documento acordado.

Por el contrario, de atenderse exclusivamente a los documentos suscritos, se puede dar el caso que, dado posibles vencimientos y renovaciones sucesivas, la sumatoria de tales documentos supere con largueza el monto total de la garantía, lo que resultaría contrario al sentido de la Ley.

En los hechos y en cumplimiento de la normativa enunciada, la autoridad competente aprobó el proyecto de cierre de obras de la mina en cuestión mediante la Resolución N° nnnn de 2015, estableciendo en su resolutivo primero, letra i.- tanto el monto de la garantía por pppppp UF como los instrumentos en los cuales esta constaría (boletas de garantía). Luego, el año 2018 modificó esta Resolución cambiando, en lo

³ Código Civil. Artículo 46. Caución significa generalmente cualquier obligación que se contrae para la seguridad de otra obligación propia o ajena.

atingente, sólo la tabla de aplicación de la garantía y a consecuencia de ello dispuso la sustitución o complemento de la constitución de garantía; sin observarse una modificación en el monto la garantía.

3.- Finalmente, en lo tocante al tratamiento de la garantía en relación con el IEAM, la Circular N° 22 de 2013, señala que las empresas mineras que se encuentren acogidas a la invariabilidad tributaria respecto del IEAM según lo dispuesto en el artículo 11 ter del DL N° 600⁴ no aplican lo señalado en la parte final, del inciso segundo, del artículo 58 de la Ley N° 20.551 que dice “... *Este gasto no será deducible para los efectos de la determinación del Impuesto Específico a la Actividad Minera establecido en la Ley sobre Impuesto a la Renta.*”.

Al respecto, la Circular N° 22 de 2013, dispone que la expresión “*este gasto*” comprende todos los desembolsos incurridos en el proceso de cierre de una faena minera, haya o no existido obligación de constituir garantía conforme a la Ley N° 20.551.

En consecuencia, las empresas mineras acogidas al artículo 11 ter del DL N° 600 que hubiesen suscrito contratos de invariabilidad tributaria con el Estado de Chile, en la determinación de la base imponible del IEAM pueden deducir los gastos incurridos originados en el cierre de las faenas mineras por los años que resten para el cumplimiento del plazo fijado para dicha invariabilidad.

III.- CONCLUSIÓN.

Considerando lo anteriormente expuesto, a continuación, se da respuesta a las consultas formuladas:

a) Atendido que YYYYYY carece de vida útil, de acuerdo al Oficio N° 2.355 de 2017, dicha empresa minera puede deducir como gasto en la determinación del IDPC la garantía por cierre de faenas mineras correspondiente al año comercial 2015 en el ejercicio que ésta haya sido efectivamente constituida y puesta a disposición de Sernageomin, lo cual, según lo informado, habría acaecido el año comercial 2016.

b) En relación a los criterios que solicita confirmar individualizados en las letras b), c) y d) de las Conclusiones de su presentación, cabe mencionar que no compete a esta Dirección pronunciarse sobre montos a rebajar como gastos y que correspondan a un contribuyente en particular y determinado año tributario, siendo tal labor de la instancia de fiscalización correspondiente.

No obstante, atendido el análisis precedente, se puede señalar que el gasto excepcional que trata el artículo 58 de la Ley N° 20.551, relativo al monto de la garantía efectivamente constituida para caucionar el cierre de faenas mineras, se puede rebajar año a año y por cada documento que la empresa minera suscriba para tal efecto. Sin perjuicio de lo cual, tal rebaja no podrá superar el monto de la garantía a la cual se obliga la empresa minera en el cierre de faenas, según conste en el instrumento respectivo, dado lo cual la rebaja a efectuar debe considerar los documentos a deducir ese año y los ya rebajados en años anteriores y la sumatoria de ellos no puede sobrepasar el tope antedicho.

c) Aquellos contribuyentes acogidos al artículo 11 ter del DL N° 600 que hubiesen suscrito contratos de invariabilidad tributaria con el Estado de Chile, están facultados para deducir en la determinación del IEAM los gastos efectivamente incurridos por la empresa en el cierre de las faenas mineras.

Saluda a Ud.,

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio Reservado N° 57 del 14-08-2019
Subdirección Normativa
Depto. de Impuestos Directos

⁴ El artículo 11 ter del DL N° 600, según su texto refundido, coordinado y sistematizado contenido en el DFL N° 523 de 1993, disponía en su N° 1: “Cuando se trate de inversiones de monto igual o superior a US\$ 50.000.000, moneda de los Estados Unidos de América o su equivalente en otras monedas extranjeras, que se internen en conformidad al artículo 2°, y que tengan por objeto el desarrollo de proyectos mineros, podrán otorgarse a los inversionistas extranjeros respecto de dichos proyectos, por el plazo de 15 años, los siguientes derechos: 1) Mantener invariables las normas legales vigentes a la fecha de suscripción del respectivo contrato en lo relativo al impuesto específico a la actividad minera de que tratan los artículos 64 bis y 64 ter de la Ley sobre Impuesto a la Renta. En consecuencia, no se verán afectados por el alza de la tasa, la ampliación de la base de cálculo o cualquier otra modificación que se introduzca y que haga directamente más gravoso el impuesto específico a la actividad minera establecido en los artículos 64 bis y 64 ter de la Ley sobre Impuesto a la Renta.”.