

**RENTA – LEY SOBRE IMPUESTO A LA – ART. 31, ART. 64 BIS, ART. 64 TER – LEY
N° 20.551, ART. 3, ART. 50, ART. 58 – LEY N° 20.235, ART. 5 – LEY N° 20.780, ART. 9 –
DECRETO LEY N° 600 DE 1974, ART. 11 TER
(ORD. N° 797, DE 24.04.2024).**

Deducción de gasto asociado a garantías por cierre de faenas mineras.

Se ha solicitado a este Servicio un pronunciamiento sobre el procedimiento para deducir como gasto, conforme al artículo 58 de la Ley N° 20.551, el monto asociado a las garantías constituidas por cierre de faenas mineras.

I ANTECEDENTES

De acuerdo con su presentación, una sociedad contractual minera (SCM), constituida con arreglo a la normativa chilena, tiene por objeto desarrollar y operar un proyecto minero de cobre.

Conforme a la Ley N° 20.551, SCM, presentó al Servicio Nacional de Geología y Minería (SERNAGEOMIN), el plan de cierre de la faena minera, aprobado por Resolución N° XXX de 2015 que fijó una vida útil de la faena en 10 años, hasta el año 2024.

Posteriormente, se presentó actualización del plan de cierre, que fue aprobado por Resolución N° XXX de 2020, determinando una nueva vida útil para la faena minera de 11 años a partir del 1° de enero de 2018, agregando que, por lo tanto, la vida útil total de la faena es de 16 años¹.

En relación a lo dispuesto en el inciso segundo del artículo 58 de la Ley N° 20.551, que dispone que solo podrá deducirse, como gasto necesario para producir la renta, el monto de la garantía efectivamente constituida durante el plazo que corresponda al último tercio de la vida útil de la faena minera, señala que ni la ley ni su reglamento especifican el método para la determinación del último tercio de vida útil, ni cómo proceder si el último tercio de vida útil no es un múltiplo entero de tres años.

Luego, tras citar las normas legales aplicables e instrucciones de este Servicio², solicita confirmar:

- 1) A cuánto asciende la vida útil y desde cuándo debe contarse, para efectos del cómputo del último tercio y la consiguiente rebaja del gasto por cierre de minas, conforme a lo dispuesto en el artículo 58 de la Ley N° 20.551, dada la actualización del plan de cierre de la faena minera que modificó su vida útil.
- 2) En caso de no corresponder a un número entero el último tercio de la vida útil remanente, si este debe o no aproximarse a un número entero, y cómo.
- 3) Atendiendo que se suscribió un contrato conforme a las disposiciones del Decreto Ley N° 600 de 1974 (DL 600) con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley N° 20.551 y se goza de invariabilidad tributaria respecto del impuesto específico a la actividad minera (IEAM) y royalty minero³, según lo dispuesto en el artículo 11 ter del texto legal citado, cómo opera la rebaja del gasto por cierre de mina por los años que resten para el cumplimiento del plazo fijado para dicha invariabilidad.
- 4) Considerando que la solicitante es una compañía que declara y paga sus impuestos en dólares, confirmar que el monto a rebajar por este concepto corresponderá a la fracción del monto de la garantía constituida según el valor de la unidad de fomento (UF) y el tipo de cambio, ambos determinados al cierre del ejercicio respectivo.

II ANÁLISIS

El artículo 58 de la Ley N° 20.551 dispone que, para efectos de lo establecido en el artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), sólo podrá deducirse como gasto necesario para producir la renta el monto de la garantía efectivamente constituida, deducción que sólo podrá efectuarse 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 faena⁴.

¹ Adicionalmente agrega que conforme al Capítulo 4 del Plan de Cierre presentado en 2014, y en especial su Anexo C, se estimaba una vida útil de la faena de 12 años a partir del año 2013 y cuyo año del fin de la explotación estaba fijado en el año 2024. Por ello, en la Resolución del año 2020, al señalar un total de vida útil de la faena de 16 años, esta debe contarse a partir del año 2013, siendo de este modo consistente con lo informado por la SCM en el proceso de Plan de Cierre original.

² Circular N° 22 de 2013; Oficio N° 2355 de 2017.

³ Agrega que el año 1994, se firmó un contrato de inversión extranjera con el Estado de Chile al amparo del DL N° 600, que cubre las inversiones en el proyecto minero. Posteriormente la compañía se acogió al artículo 11 ter del DL 600, establecidos por la Ley N° 20.026 de 2005, modificada por la Ley N° 20.097, de 2006.

⁴ Agrega la disposición legal 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. Este gasto no será deducible para los efectos de la determinación del Impuesto

De acuerdo al artículo 58 de la Ley N° 20.551, tanto el número de ejercicios en los que la empresa puede practicar la deducción en la renta líquida imponible (RLI), como el monto que se puede deducir en cada ejercicio, se determinan en función de la vida útil de la faena minera⁵. 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.

Aquellas faenas mineras que se encontraren en operación antes de la vigencia de la misma ley⁶ –como sería el caso en consulta⁷– para efectos del cálculo del último tercio de la vida útil indicado en su artículo 58, deben 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 empresa⁸.

Conforme lo anterior, respecto de la consulta 1) del Antecedente, en el presente caso el remanente de vida útil total que indica la Resolución N° XXXX de 2020 del SERNAGEOMIN, que aprobó la actualización del plan de cierre y fija el remanente íntegro de vida útil de la faena minera cuya explotación se inició antes de la entrada en vigencia de la Ley N° 20.551, considerando los 16 años de vida útil total de la faena a partir del 1° de enero de 2013.

En cuanto la consulta 2) del Antecedente, considerando que, bajo el criterio señalado, el último tercio de vida útil remanente no corresponde a un número entero (5,3333 años en este caso), para efectos de simplicidad en la aplicación del referido gasto se deberá aproximar dicha cantidad al número de años entero inmediatamente anterior⁹, debiendo deducirse en consecuencia en un total de 5 ejercicios consecutivos¹⁰.

En relación con la consulta 3) del Antecedente, el artículo 11 ter del derogado DL 600¹¹ disponía que los inversionistas extranjeros tienen derecho a 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 LIR.

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 invariabilidad¹².

En cuanto a la última consulta, para efectos de la deducción de la garantía constituido en UF conforme a la resolución del SERNAGEOMIN, dado que el contribuyente está autorizado a declarar y pagar los impuestos en la misma moneda extranjera en que lleva su contabilidad, el monto en UF en la proporción correspondiente debe expresarse en pesos según su valor al 31 de diciembre del ejercicio respectivo, y enseguida considerar el tipo de cambio vigente a la fecha de determinación del impuesto anual, esto es, al último día del período a declarar.

III CONCLUSIÓN

Conforme lo expuesto precedentemente y respecto de lo consultado, se informa que:

- 1) Para efectos de determinar el último tercio de la vida útil indicado en el artículo 58 de la Ley N°20.551, la faena minera en cuestión que se encontrare en operación antes de la vigencia de dicha ley debe considerar el remanente de vida útil total o duración estimada del proyecto indicado en la Resolución N° XXXX de 2020 dictada por SERNAGEOMIN conforme al procedimiento de actualización del plan de cierre de faenas.

En base a los antecedentes proporcionados el plazo de vida útil del proyecto minero es de 16 años, contados a partir del 1° de enero de 2013.

Específico a la Actividad Minera establecido en la Ley sobre Impuesto a la Renta y, en su inciso final, añade que, en el evento de que se amplíe el plazo de vida útil de la faena minera, la diferencia entre los gastos efectivamente incurridos en el plan original y la garantía constituida, debidamente actualizado por la ampliación del plazo de vida útil, deberán agregarse a la renta líquida imponible del año en que se determine la ampliación y deducirse en los períodos tributarios correspondientes.

⁵ La vida útil de una faena minera, según dispone el artículo 3° letra q) de la Ley N°20.551, corresponde al 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. Conforme al artículo 5° letra b) de la misma ley al SERNAGEOMIN le corresponderá aprobar la valorización del plan de cierre y la correspondiente cantidad de dinero o monto que será garantizada durante la vida útil del proyecto minero.

⁶ Ver Oficio N° 2355 de 2017, que efectúa interpretación armónica del artículo 4° transitorio de la Ley N° 20.551 y los artículos 1° y 2° transitorios de su Reglamento.

⁷ En el documento denominado “Certificación de Vida Útil de la Operación Minera” de fecha 17/10/2014, se indica que se trata de una faena minera en explotación al momento de entrar en vigor la Ley 20.551.

⁸ En consonancia con la finalidad del artículo 58 de la Ley N° 20.551 que dispone que la deducción del gasto correspondiente a la garantía constituida podrá efectuarse durante el plazo que corresponda al último tercio de la vida útil de la faena minera.

⁹ Despreciando los valores decimales que resulten.

¹⁰ Para el caso en cuestión, en el último ejercicio (N°6) se deberá rebajar un tercio de la cuota de los restantes años.

¹¹ Si bien este DL fue derogado por el artículo 9° de la ley 20.780, esta misma disposición establece que los contratos ya suscritos mantendrán su vigencia (lo que debe relacionarse con lo establecido en los artículos 1° y 2° transitorios de la ley 20.848 que establece el marco para la inversión extranjera directa en Chile y crea la institucionalidad respectiva).

¹² Letra N° 2 de la letra D) de la Circular N° 22 de 2013.

- 2) Para determinar el último tercio de vida útil remanente se debe considerar el total de años aproximados al número entero anterior, despreciando los decimales que resulten, por lo que, en el caso consultado, el gasto correspondiente a la boleta de garantía deberá distribuirse en un total de cinco ejercicios consecutivos.
- 3) Los contribuyentes acogidos al artículo 11 ter del DL 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 por los años que resten para el cumplimiento del plazo fijado para dicha invariabilidad.
- 4) El monto a rebajar por concepto de garantía de cierre de faenas debe corresponder a la proporción de la garantía efectivamente constituida, considerando el valor de la UF y el tipo de cambio al cierre del ejercicio respectivo.

CAROLINA SARAVIA MORALES
DIRECTORA (S)

Oficio N° 797, de 24.04.2024
Subdirección Normativa
Depto. de Impuesto Directos