

[Home](#) | [Ley Renta - 2007](#)

RENTA – ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA – ART. 64° BIS, ART. 34° N°2°, ART. 20° N°1° - LEY N° 20.026, DE 2006, ART. 1° TRANSITORIO. (ORD. N° 2802, DE 01.10.2007)

PRECISIONES Y ALCANCES RESPECTO DE LA APLICACIÓN DE LAS NORMAS CONTENIDAS EN EL ARTÍCULO 64 BIS DE LA LEY DE LA RENTA SOBRE EL IMPUESTO ESPECÍFICO A LA ACTIVIDAD MINERA.

1.- Por presentación indicada en el antecedente, se solicita un pronunciamiento en torno a una serie de interpretaciones que se formulan relativas a la aplicación del Impuesto Específico a la Actividad Minera, que afecta a la renta operacional de la actividad minera obtenida por un explotador minero.

Las interpretaciones sobre las cuales se requiere una confirmación, son las siguientes:

a) La Ley de la Renta utiliza con relación a la aplicación del IEAM, entre otras, las expresiones "ventas anuales", "valor total de ventas de productos mineros" y "venta de productos mineros".

Se requiere que se confirme expresamente que estos conceptos comprenden única y exclusivamente las ventas de productos mineros extraídos por el explotador minero, sin que estos consideren, por ejemplo, las ventas de productos mineros que hayan sido adquiridos a terceros.

b) El artículo 64 bis de la Ley de la Renta establece que el explotador minero es toda persona que extraiga sustancias minerales concesibles y las venda en cualquier estado productivo.

En este sentido se requiere confirmar expresamente que el hecho de extraer sustancias minerales debe ser entendido, conforme al artículo 116 del Código de Minería, como su separación del depósito natural del que forma parte.

c) Para efectos de determinar la tasa aplicable del IEAM la Ley de la Renta dispone que deberá considerarse la venta de productos mineros del conjunto de personas relacionadas con el explotador minero, para lo cual debe estarse a lo dispuesto en el numeral 2° del artículo 34 de la misma ley que a su vez se remite al artículo 20 número 1°, letra b).

Se requiere confirmar que, conforme a lo dispuesto en la normativa precedentemente señalada, dos sociedades con la calidad de explotadores mineros, con socios o accionistas comunes, no se encuentran relacionadas entre sí para los efectos de la determinación de la tasa del IEAM.

d) El artículo 64 bis establece, para efectos de la determinación de la renta imponible operacional que necesariamente debe agregarse los gastos de imputación común del explotador minero que no sean asignables exclusivamente a la venta de productos mineros, en la proporción respectiva.

En este sentido, y ya que la norma nada dice con relación a los costos de imputación común, como las remuneraciones, combustibles, etc., se requiere una aclaración en el sentido si corresponde o no aplicar proporcionalidad a los costos de imputación común tal como la norma lo señala expresamente para efectos de los gastos de imputación común.

e) El N° 4 del inciso séptimo del artículo 64 bis establece que deberá deducirse la cuota anual de depreciación por los bienes físicos del activo fijo que hubiere correspondido de no aplicarse el régimen de depreciación acelerada.

A este respecto requieren se les confirme que tratándose de activos fijos cuya vida útil acelerada haya concluido durante o antes del año 2006, deberá igualmente deducirse la depreciación normal que hubiere correspondido si el bien no se hubiese acogido al régimen de depreciación acelerada.

f) En la letra d) del número 3 del inciso séptimo del artículo 64 bis se dispone que deberá agregarse, en caso que se haya deducido, la diferencia, de existir, que se produzca entre la deducción de gastos de organización y puesta en marcha a que se refiere el número 9 del artículo 31 y la proporción que hubiera correspondido deducir de la amortización de dichos gastos en partes iguales en un periodo de 6 años. Agrega la norma, que la diferencia que resulte de lo anterior se amortizará en el tiempo que reste para completar, en cada caso, los seis ejercicios.

En relación con lo anterior, solicitan se les confirme que tratándose de gastos de organización y puesta en marcha deducidos en una sola cuota en el año 2005, corresponde aplicar la norma antes transcrita en el sentido de amortizar en el año 2006 y siguientes la mencionada diferencia en el periodo que faltare para completar los seis ejercicios a que se refiere la norma transcrita.

2. Respecto de las consultas formuladas, se señala que ellas serán atendidas en el mismo orden en que fueron planteadas, informándose respecto de cada una lo siguiente:

a) Referente a la primera consulta, cabe expresar que el N° 3 del inciso segundo del artículo 64 bis de la Ley de la Renta define lo que debe entenderse por el término “venta” para los efectos de lo dispuesto en este mismo artículo, señalando que es todo acto jurídico celebrado por el explotador minero que tenga por finalidad o pueda producir el efecto de transferir la propiedad de un producto minero.

A su vez, el N° 2 de esta misma disposición y para los mismos efectos ya señalados, define el concepto “producto minero” como la sustancia mineral de carácter concesible ya extraída, haya o no sido objeto de beneficio, en cualquier estado productivo en que se encuentre.

Por su parte, el N° 1 de la referida disposición, define el concepto de “explotador minero”, como toda persona natural o jurídica que extraiga sustancias minerales de carácter concesible y las venda en cualquier estado productivo que se encuentren.

Por otro lado, este Servicio ha señalado a través de la Circular N° 55, de 2005, que el sujeto del impuesto específico a la actividad minera es aquel que copulativamente extraiga y venda el mineral.

En la situación planteada corresponde aplicar lo dispuesto en el punto III, letra B) número 7.1 de la citada Circular: “... en el caso que alguna de las sociedades o comunidades con las que esté relacionado el contribuyente explotador minero, realice simultáneamente tanto actividades como explotador minero como otras actividades, para los efectos de establecer el respectivo monto se considerarán las ventas que digan relación con la actividad como explotador minero. Igual procedimiento será aplicable al caso en que el contribuyente realice simultáneamente otras actividades.”.

En consecuencia, para los efectos de la aplicación del impuesto en comento, se deben considerar únicamente las ventas de productos mineros extraídos por el explotador minero (así como aquellas ventas de productos extraídos por las personas relacionadas con el explotador minero), sin que deban considerarse las ventas de productos mineros que no hayan sido extraídos por el explotador sino adquiridos de terceros.

b) En relación con la consulta de la letra b) del número anterior, se informa que ella no es atendida a petición expresa de uno de los recurrentes, según presentación complementaria al escrito original, de fecha 10.04.2007.

c) En cuanto a la tercera consulta, se expresa que el artículo 64 bis de la Ley de la Renta establece que para los efectos de determinar la tasa de impuesto a aplicar, se deberá considerar el valor total de las ventas de productos mineros del conjunto de las personas relacionadas con el explotador minero, que puedan ser considerados explotadores mineros de acuerdo al numeral 1), del inciso segundo del citado artículo y que realicen dichas ventas, y que se entenderá por personas relacionadas aquéllas a que se refiere el numeral 2°, del artículo 34 de la ley del ramo.

Por su parte, el numeral 2° del artículo 34 de la Ley de la Renta se remite a su vez para estos efectos al artículo 20 N° 1 letra b), de la misma ley.

Respecto de la situación que se plantea en la presentación, es aplicable la norma contenida en el inciso cuarto del N° 2 del artículo 34 de la Ley de la Renta, que dispone que si una persona natural está relacionada con una o más comunidades o sociedades que desarrollen actividades mineras, para establecer si dichas comunidades o sociedades exceden los límites mencionados en el inciso primero de este número, deberá sumarse el total de las ventas de las comunidades y sociedades con las que la persona esté relacionada.

Ahora bien, el artículo 20 N° 1 letra b) de la Ley de la Renta establece que se entenderá que una persona está relacionada con una sociedad en los siguientes casos:

l) Si la sociedad es de personas y la persona, como socio, tiene facultades de administración o si participa en más del 10% de las utilidades, o si es dueña, usufructuaria o a cualquier otro título posee más del 10% del capital social o de las acciones. Lo dicho se aplicará también a los comuneros respecto de las comunidades en las que participen.

II) Si la sociedad es anónima y la persona es dueña, usufructuaria o a cualquier otro título tiene derecho a más del 10% de las acciones, de las utilidades o de los votos en la junta de accionistas.

III) Si la persona es partícipe en más de un 10% en un contrato de asociación u otro negocio de carácter fiduciario, en que la sociedad es gestora.

IV) Si la persona, de acuerdo con estas reglas, está relacionada con una sociedad y ésta a su vez lo está con otra, se entenderá que la persona también está relacionada con esta última y así sucesivamente.

En consecuencia, si el socio común de las dos sociedades a que se refiere la consulta tiene facultades de administración o si participa en más del 10% de las utilidades, o si es dueño, usufructuario o a cualquier otro título posee más del 10% del capital social o de las acciones, ambas sociedades se encuentran relacionadas entre sí y consecuentemente para los efectos de determinar la tasa de impuesto del artículo 64 bis a aplicar por ambas sociedades, se deberá considerar el valor total de venta de productos mineros de ambas sociedades.

Al mismo procedimiento establecido en el párrafo anterior estarán sujetas las sociedades anónimas en el caso en que el accionista común de ambas sociedades sea dueño, usufructuario o a cualquier otro título tenga derecho a más del 10% de las acciones, de las utilidades o de los votos en la junta de accionistas.

d) Respecto de la cuarta consulta, cabe expresar que el inciso séptimo del artículo 64 bis de la Ley de la Renta, dispone que se entenderá por renta imponible operacional para los efectos de este artículo, la que resulte de efectuar los ajustes que señala a través de sus 4 numerales.

Ahora bien, el numeral 2 de dicho inciso dispone que para los fines de determinar la renta imponible operacional, se debe agregar a la renta líquida imponible de Primera Categoría, los gastos y costos necesarios para producir los ingresos a que se refiere el número 1) precedente. Deberán, asimismo, agregarse los gastos de imputación común del explotador minero que no sean asignables exclusivamente a un determinado tipo de ingresos, en la misma proporción que representen los ingresos a que se refiere el numeral precedente respecto del total de los ingresos brutos del explotador minero.

Al tenor de la ley, los únicos conceptos de imputación común que deben agregarse para los fines de la determinación de la renta imponible operacional, son los gastos de imputación común, no así los costos de imputación común a que se refiere la consulta. En todo caso, se hace presente que para los efectos de la Ley de la Renta constituye costo directo la mano de obra que puede ser identificada directamente con los bienes producidos. Por consiguiente, todas las demás partidas se consideran gastos.

e) En relación con la consulta indicada en la letra e) del número 1 anterior, procede expresar que la deducción que dispone el N° 4 del inciso séptimo del artículo 64 bis, para los fines de la determinación de la renta imponible operacional a que se refiere este artículo, dice estricta relación con el agregado que dispone la letra c) del N° 3 del mismo inciso.

En relación con este punto, cabe señalar que de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 64 bis de la LIR, para la determinación de la base imponible del impuesto específico a la minería, de los ingresos provenientes directamente de la venta de productos mineros deben rebajarse todos los costos y gastos necesarios para producir dichos ingresos, dentro de los cuales dicha norma legal acepta que se rebaje como un costo o gasto asociado a dichos ingresos la depreciación normal de los bienes físicos del activo inmovilizado, y no la depreciación acelerada de tales bienes, efectuando para estos efectos el ajuste que el referido precepto legal establece en su inciso séptimo.

Ahora bien, de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 10 transitorio de la Ley N° 20.026, las modificaciones introducidas por dicho texto legal a la Ley de la Renta, dentro de las cuales se comprende el artículo 64 bis, rigen a contar del 01.01.2006, afectando, por consiguiente, tanto a los ingresos que se perciban o devenguen a contar de dicha fecha como también a los costos o gastos que se adeuden o paguen a partir de la referida fecha.

Por lo tanto, y conforme a lo antes expuesto, a contar del 01.01.2006, es posible rebajar de la renta imponible operacional, la depreciación normal de aquellos bienes del activo inmovilizado utilizados en el desarrollo de los proyectos mineros que al 31.12.2005 no hayan sido totalmente depreciados de acuerdo a la vida útil normal de dichos bienes, ya que conforme a la vigencia de tales normas lo que se debe rebajar a contar del 01.01.2006, es una cuota normal de depreciación, independientemente de la fecha de adquisición de los bienes.

Se hace presente que respecto de aquellos bienes que al 31.12.2005 han sido totalmente depreciados considerando para tales fines su vida útil normal, a contar del 01.01.2006, no se tiene derecho a rebajar una partida por tal concepto, atendido a que tales bienes para los efectos tributarios han sido depreciados totalmente. Respecto de aquellos bienes que al 31.12.2005 aún no hayan sido depreciados totalmente según la vida útil normal de los citados bienes, éstos se podrán continuar depreciando para los efectos de la determinación de la renta imponible operacional del impuesto específico a la minería, pero sólo por los años de vida útil restante que le quedan a los referidos bienes para completar la vida útil normal.

f) Finalmente, respecto de la última consulta, cabe expresar que el artículo 64 bis de la Ley de la Renta para la determinación de la renta imponible operacional sólo acepta la amortización de los gastos de organización y puesta en marcha, efectuada ésta en forma proporcional en un período máximo de 6 años, y en ningún caso, cuando dicha amortización se realice en un período inferior a dicho plazo. Para el cumplimiento de lo anterior, el mismo artículo 64 bis en su inciso séptimo ordena efectuar el ajuste correspondiente con el fin de que para los efectos de la determinación de la base imponible de dicho impuesto sólo se rebaje la amortización de los gastos de organización y puesta en marcha en base a un período proporcional de 6 años. Por lo tanto, de acuerdo a lo antes expresado, es posible a contar del año 2006 amortizar aquellos gastos de organización y puesta en marcha que fueron amortizados en una sola cuota en el año 2005, por el período que faltare para completar el lapso de 6 años que establece la norma legal en comento.

RICARDO ESCOBAR CALDERON
DIRECTOR

Oficio N° 2802, de 01.10.2007.
Subdirección Normativa
Dpto. de Impuestos Directos.