



UNIVERSIDAD DE CHILE
FACULTAD DE DERECHO

ESCUELA DE GRADUADOS
MAGÍSTER EN DERECHO

***ROYALTY MINERO E INVERSION
EXTRANJERA.
Aspectos tributarios.***

Memoria para optar al grado académico de Magíster en Derecho.

Mención: Derecho Económico.

Profesor Guía: Joaquin Morales Godoy

Alumno: Misael Morales Godoy

Santiago, Chile

2007

INDICE

INTRODUCCIÓN	4
---------------------------	---

CAPITULO PRIMERO

DOMINIO MINERO	7
-----------------------------	---

1.1.- El Dominio Minero y La Potestad Tributaria.....	7
1.2.- Evolución del Dominio Minero en Chile.....	9
1.3.- El Dominio Minero en la Constitución.....	12

CAPITULO SEGUNDO

POTESTAD TRIBUTARIA, RELACION TRIBUTARIA Y TRIBUTO	18
---	----

2.1.- La Potestad o Poder Tributario.....	18
2.2.- Limites de la Potestad o Poder Tributario.....	19
2.2.1.- Garantía de la Legalidad.....	21
2.2.2.- Garantía de la Igualdad.....	24
2.2.3.- Garantía de la Generalidad.....	26
2.2.4.- Garantía de la Proporcionalidad.....	27
2.2.5.- Garantía de la Protección Jurisdiccional.....	30
2.3.- La Relación Jurídico Tributaria.....	32
2.4.- El Tributo.....	37

CAPITULO TERCERO

LA INVERSION EXTRANJERA EN LA ACTIVIDAD MINERA	40
---	----

3.1.- Inversión Extranjera en Chile.....	40
3.2.- Régimen Tributario del Inversionista Extranjero.....	41
3.2.1.- Ley Sobre Impuesto a la Renta, Decreto Ley N° 824, de 1974.....	41
3.2.2.- Estatuto del Inversionista Extranjero, Decreto Ley N° 600, de 1974.....	46
3.2.3.- Ley Sobre Fondo de Inversión de Capital Extranjero,	

Ley N° 18.657, de 1987.....	48
3.2.4.- Ley Sobre Plataforma de Negocios, Ley N° 19.840, de 2002.....	49
3.3.- Real Situación de la Tributación del Sector Minero.....	51

CAPITULO CUARTO

EL ROYALTY MINERO Y SUS ASPECTOS TRIBUTARIOS.....53

4.1.- Establecimiento del Royalty en Chile.....	53
4.2.- Primer Proyecto de Ley: Establecimiento de un Royalty Ad Valorem.....	56
4.3.- Segundo Proyecto de Ley: Establecimiento de un Impuesto Específico a la Actividad Minera.....	59
4.4.- Tercer Proyecto de Ley: Caso Minera Escondida.....	63

CAPITULO QUINTO

CONCLUSIONES.....	65
-------------------	----

BIBLIOGRAFÍA.....	72
-------------------	----

ANEXO 1: Circular N° 55, de 2005, del Servicio de Impuestos Internos.....	75
---	----

ANEXO 2: Circular N° 60, de 2005, del Servicio de Impuestos Internos.....	101
---	-----

ANEXO 3: Circular N° 34, de 2006, del Servicio de Impuestos Internos.....	115
---	-----

INTRODUCCIÓN

Es indudable el rol que juega la actividad minera para el desarrollo del país, más aún, si tomamos en cuenta que Chile es el mayor productor de cobre del mundo. Sin embargo, el aumento de la producción de cobre se debe a la que dicha área de la economía nacional, es la mayor receptora de inversión extranjera en nuestro país, principalmente ingresada por la vía del Decreto Ley N° 600, de 1974. Estatuto de la Inversión Extranjera.

Dicha normativa, permitió que nuestro país en la década pasada fuera uno de los principales destinos de la inversión extranjera a nivel latinoamericano, fundamentalmente por los derechos que se le aseguran al inversionista al suscribir con el Estado de Chile, un contrato – ley, que le otorga ciertos beneficios cambiarios y tributarios, que constituyen derechos adquiridos para el inversionista.

En materia impositiva se le asegura un régimen de invariabilidad tributaria respecto de los impuestos finales de un 42% por 10 años y tratándose de los megaproyectos, los cuales han sido principalmente en materia minera, la ampliación de dicho beneficio hasta por 20 años y una invariabilidad complementaria, de congelamiento de la normativa tributaria que se refieran a regímenes de depreciación de activos, arrastre de pérdidas a ejercicios posteriores y gastos de organización y puesta en marcha del proyecto.

No obstante ello, el aporte de la gran minería privada del cobre en la recaudación fiscal es baja en comparación a Codelco, lo cual ha originado un perjuicio patrimonial a Fisco de Chile, en un doble aspecto. Por un lado, existe una baja recaudación de impuestos que afectan a las empresas mineras y una disminución de recursos naturales del Estado que no son renovables.

Frente a dichas deficiencias, existía unanimidad en la opinión pública que dichas empresas, principalmente extranjeras, debían compensar al Estado por dichas pérdidas. Razones por las cuales el Poder Ejecutivo envió un primer proyecto, en julio

de 2004, que establecía una regalía minera ad-valorem y creaba un fondo de innovación para la competitividad, abriéndose un debate doctrinario y legislativo acerca de la legalidad y constitucionalidad de su establecimiento.

Dentro de este marco, tomamos la decisión de elaborar la presente tesis, titulándola: **“El Royalty Minero Frente a la Inversión Extranjera. ¿Constituye o no un Tributo?”** . Siendo el objetivo general, determinar si el royalty minero constituye o no un tributo que afecte los derechos adquiridos por los inversionista extranjeros amparados por el DL 600 y los objetivos específicos; determinar la naturaleza jurídica del dominio del Estado sobre las minas, sí el Estado esta legitimado para establecer el Royalty, cual era su naturaleza jurídica y que efectos jurídicos y económicos produciría su establecimiento frente a los inversionistas extranjeros acogidos a dicho DL.

Sin embargo, durante el curso de la presente investigación el primer proyecto de ley fracaso y una segunda iniciativa legislativa sustancialmente distinta emergió a la vida jurídica, mediante la Ley N° 20.026, de 16 de junio de 2005, que establecía un Impuesto Especifico a la Actividad Minera. Motivo por el cual debimos cambiar el titulo de nuestra tesis, esta vez, **“Royalty Minero e Inversión Extranjera. Aspectos Tributarios”**, el cual fue acertado, ya que, al poco tiempo de su publicación el Poder Ejecutivo, debió enviar un nuevo proyecto de ley, modificando ciertos regímenes transitorios, a los cuales se pueden acoger los Inversionistas Extranjeros que gocen de las invariabilidades existentes hasta antes de la dictación de la Ley N° 20.026, a raíz de los problemas suscitados en el caso de la Minera Escondida, dictándose la Ley N° 20.097, el 08.04.06.

La nueva normativa modifiko varios aspectos tributarios vigentes en materia de Inversión Extranjera, a fin de hacerlos compatibles con sus respectivos contratos de inversión vigentes con el Estado de Chile, como asimismo, creando nuevos regimenes impositivos de favor.

Tomando en cuenta la nueva realidad legislativa y reglamentaria, estructuramos nuestra tesis en cuatro capítulos. El primero, *“El Dominio Minero”*, donde analizamos la

relación jurídica existente entre el Estado y los yacimientos mineros y su relación con la Potestad Tributaria. El capítulo segundo, *“La Potestad Tributaria, Relación Tributaria y Tributo”*, donde buscamos ver el fundamento que tiene el establecimiento del Royalty o regalía minera frente al contribuyente, principalmente, al Inversionista Extranjero. El capítulo tercero *“Inversión Extranjera en la Actividad Minera”*, describiendo cual ha sido el rol de la inversión extranjera en el aumento de la productividad del sector minero, su aporte a la hacienda pública y su regulación tributaria.

Para finalizar, con los proyectos legislativos que existieron y cual es la incidencia tributaria que tienen las leyes dictadas para los inversionistas extranjeros acogidos al DL N° 600, en el Capítulo Cuarto titulado: *“El Royalty Minero Y Sus Aspectos Tributarios”*.

CAPITULO PRIMERO EL DOMINIO MINERO

1.1.- EL DOMINIO MINERO Y LA POTESTAD TRIBUTARIA.

De quien es el dominio minero, a quién pertenece originalmente los yacimientos mineros, son interrogantes que han marcado el desarrollo del Derecho Minero conjuntamente con la evolución de los Estados. La atribución de dicha propiedad ha tratado de resolverse a través de distintos sistemas, que se reducen según la doctrina en tres: a) Sistema que atribuye las minas al dueño del suelo (accesión); b) sistemas que declaran los yacimientos como cosas de nadie (ocupación, res nullius y, en cierto sentido, libertad de minas); y c) sistema que adjudica las minas al Estado (regalista).¹

El sistema que atribuye las minas al dueño del suelo, tiene su origen en el derecho romano clásico, basándose en el aforismo “ cuius est solum eius usque ad coelum, usque ad infernos”, es decir, la propiedad del dueño del suelo se extiende hasta el cielo y subsuelo. De esta manera el propietario se hace dueño de las minas por accesión. Quedando radicado el dominio minero en los particulares.

Los sistemas que declaran los yacimientos como cosas de nadie, surgen como una respuesta ante el sistema basado en el derecho de propiedad romano clásico, que no fomentaba el desarrollo de la actividad minera, ya que dependía de la voluntad e intereses del propietario del suelo, que podía ser incompatibles con la explotación del subsuelo, al afectar la actividad agrícola que caracterizó el origen de las civilizaciones modernas. En dichos sistemas las minas no pertenecen a nadie y quien las trabaja se hace dueño de ellas por ocupación, jugando el Estado un rol secundario, al adjudicar la propiedad de los yacimientos a los particulares que cumplan con los requisitos que fija la ley, en su calidad de garante del Bien Común, al compatibilizar los intereses del dueño del suelo, con los del dueño de la mina. Sin embargo, a diferencia del sistema regalista, el dominio del Estado es **eminente, virtual o radical**, ya que, es una

¹ Lira Ovalle, Samuel. CURSO DE DERECHO DE MINERÍA. Editorial Jurídica de Chile, Tercera Edición, 1998, página 37.

expresión de la soberanía, que no le entrega facultades de usar y gozar de dichos yacimientos.

Finalmente, el sistema regalista, adjudica al Estado la propiedad de las Minas, quien ejerce un dominio patrimonial, separando el suelo y el yacimiento, pudiendo usar, gozar y disponer de ellas con entera libertad y así podrá venderlas, permutarlas, arrendarlas, concederlas y explotarlas. Es en el desarrollo de este sistema que el Derecho Minero se relaciona con el Derecho Tributario, al efecto, no pudiendo el Fisco apropiarse indefinidamente de todos los terrenos ricos en minas, no prolongar ningún monopolio en esta materia, debía idear alguna formula que le permitiese compartir las pingües ganancias de los explotadores de tan ricas sustancias que regala la naturaleza; tendría sólo que permitir el acceso de los particulares a su explotación, dándoles facilidades para su ingreso a los terrenos públicos (y luego a los terrenos particulares), a cambio de un tributo, que ya quedará consignado más claramente en la legislación posterior. ²

Sobre el particular el profesor, don Alejandro Vergara Blanco, citando al Codex Theodosianus, señala que: “Si bien las primeras leyes de teodosiano parecían sólo beneficiar a los mineros, muy pronto el fisco imperial haría cambiar las cosas, así, en el año 365, una constitución de Valentinianus dijo: “Después de una madura deliberación hemos creído conveniente mandar, que todo el que se ocupe en el trabajo de las minas, al mismo tiempo que saca su legitima utilidad de su industria, contribuya al bien de la república. Por lo mismo, al que espontáneamente emprende esta clase de trabajos le obligarás a contribuir con ocho escrúpulos por onza del mineral que arranque”.

De esta manera podemos ver que la evolución del concepto de Dominio Minero esta relacionado directamente con la extensión de la Potestad Tributaria a la actividad minera, que encuentra su mayor desarrollo en el Sistema Regalista.

² Vergara Blanco, Alejandro. INSTITUCIONES DE DERECHO DE MINERIA. Apuntes de Clases, Pontífice Universidad Católica de Chile, página 34 y siguientes

1.2.- EVOLUCION DEL DOMINIO MINERO EN CHILE.

El desarrollo de la actividad minera ha contribuido al surgimiento y consolidación de nuestro Estado. En efecto, su descubrimiento por don Diego de Almagro, quien obtuvo la Gobernación de Nueva Toledo e inicio su fracasada expedición en julio 1535, fue impulsado por la supuesta abundancia de oro que según los indígenas existía en estas tierras.

La regulación de la actividad minera en Hispanoamérica, descansa sobre la base de dos principios fundamentales, “*las minas son del Rey*” y “*nadie puede explotarlás sin su autorización*”, que tienen su antecedente en un breve texto legal recogido dentro de una serie de disposiciones que dio Alfonso VII en las Cortes de Nájera, en 1138. De esta manera la Corona de Castilla, como propietaria y usufructuaria del suelo y subsuelo americano de acuerdo con el dictamen de las bulas del papa Alejandro VI, entre otros impuestos, establece un tributo del quinto (20%) sobre todos los metales preciosos extraídos de ríos, montes y minas, así como de los rescates efectuados. ... Su elevada cuantía ahoga todo intento de potenciar una economía basada en la producción minera, por lo que la Corona opta por paulatinas reducciones del quinto, al décimo (10%), al oncenavo (9%), al quinzavo (6%) o al veintavo (5%). Los privilegios reales para la reducción del quinto se conceden a los distintos territorios americanos, por lo que no hay uniformidad en la percepción de los impuestos.³

De lo anterior se desprende el principio regalista que rige el derecho minero desde la antigua Roma hasta nuestros días, por el cual las minas no forman parte del patrimonio de los propietarios del suelo, sino que se trata de una riqueza “vinculada al rey”. No obstante que en el Derecho Romano nunca se considero a las minas como patrimonio fiscal, **sino como fuente de tributos.**⁴

De esta manera podemos ver que a lo largo de la historia esta actividad a contribuido con la formación misma de muchos Estados en Hispanoamérica. Los cuerpos

³ Crónica de América, Ed.Plaza & Janés, Barcelona, 1990, pág.142.

⁴ Vergara Blanco, Alejandro. Op., cit, página 44 y siguientes.

normativos más importantes que regularon en forma sistemática el desarrollo de la actividad minera en nuestro país fueron, *La Ordenanza de Toledo de 1574* y *La Ordenanza de Nueva España 1783*, de las cuales podemos recoger características históricas relevantes para dimensionar la actual existencia de un Impuesto Especifico a la Actividad Minera o Royalty.

Según la primera de las ordenanzas, para poder explotar la mina debía existir previamente un título concesional y para poder conservarla debía efectivamente trabajarse, so pena de desapoderar al minero que no trabajara sus pertenencias. La segunda ordenanza establece importantes precisiones respecto del principio regalista, ya que las minas son de propiedad del rey, las cuales puede concederlas a sus vasallos, siempre que se cumplan dos condiciones, que contribuyan a su real hacienda y se labren o trabajen efectivamente dichas minas.

Las visitas indianas del siglo XVIII, sobre todo a partir de la de José de Gálvez a Nueva España, entre 1765 y 1771, guardan relación con la señalada preocupación de la corona, en que la minería cobra un rol importantísimo.⁵ Las noticias provenientes de Chile y Perú por las visitas señaladas, derivaron en la aplicación de Las Ordenanzas de Minas de Nueva España, por real orden de 8 de diciembre de 1778, cuya labor en el caso Chileno correspondió a Tomás Álvarez de Acevedo, regente de la Audiencia. Dentro de las particularidades que tuvo la aplicación de dichas ordenanzas, creemos importante destacar la creación del fondo de la Real Administración, llamado **Fondo Dotal**, que se formaba con un real por marco de plata, con un cuartillo por castellano de oro y un real por quintal de cobre, destinado a financiar la Real Administración del Importante Cuerpo de la Minería del Reino de Chile, organismo encargado de velar por el desarrollo de la actividad minera del reino.

Las Ordenanzas de Nueva España constituyeron el cuerpo normativo más importante que rigió la actividad minera en Chile, hasta la dictación del primer Código de Minería dictado en 1874, que entró en vigencia el 1° de enero de 1875.

⁵ Dougnac Rodríguez, Antonio. PROYECCION DE LAS ORDENANZAS DE MINERIA DE NUEVA ESPAÑA EN CHILE (1787-1874). Rev. Estad. Hist.-juríd., 1999, N° 21, p. 111-158. ISSN 0716-5455.

Una vez consolidada la Independencia de Chile en 1818, la actividad minera siguió rigiéndose por las normas dictadas en la época Colonial, sin perjuicio de la dictación de disposiciones en materia de minería, pero referidas a temas de Hacienda. Un vago recuerdo del fondo dotal minero se encuentra en la ley de 20 de octubre de 1852, cuyo artículo 3° autorizaba al Presidente de la República “para que pueda aplicar una parte de los derechos de exportación de la plata a favor de las municipalidades y de los gremios de minería de los departamentos de donde se extraiga este metal”.⁶

No obstante lo anterior, la primera regulación nacional en materia minera propiamente tal, la encontramos en nuestro Código Civil, en su artículo 591 que prescribe: “El Estado es dueño de todas las minas de oro, plata, cobre, azogue, estaño, piedras preciosas, y demás substancias fósiles, no obstante el dominio de las corporaciones o de los particulares sobre la superficie de la tierra en cuyas entrañas estuvieren situadas.

Pero se concede a los particulares la facultad de catar y cavar en tierras de cualquier dominio para buscar las minas a que se refiere el precedente inciso, la de labrar y beneficiar dichas minas, y la de disponer de ellas como dueños, con los requisitos y bajo las reglas que prescribe el Código de Minería”.

En dicha disposición, don Andrés Bello, no hizo otra cosa que recoger el Régimen o Sistema Regalista, cambiando la vieja regalía minera que tenía la Corona por el concepto de Estado. De acuerdo a la disposición en comento, el Estado es dueño de todas las minas, existiendo una relación o vínculo de propiedad entre el Estado y los yacimientos. De todo lo anterior fluye, entonces, que para Bello el vínculo del Estado sobre las minas es un concepto “patrimonialista”, por así decirlo.⁷

Luego viene la dictación del Código de Minería de 1874, que vino a sustituir la normativa que regía en la materia, Las Ordenanzas de Nueva España, manteniendo como sistema de vigencia de la propiedad minera, amparo, el trabajo efectivo del

⁶ Anguita, Ricardo. LEYES PROMULGADAS EN CHILE DESDE 1810 HASTA EL 1° DE JUNIO DE 1912, T. I. Imprenta, Litografía i Encuadernación Barcelona. Santiago, 1912, página 636.

⁷ Vergara Blanco, Alejandro, op., cit, página 59.

yacimiento. Cabe destacar que este cuerpo legal no contiene ninguna norma que regule la relación del Estado con las minas, por lo cual sigue plenamente vigente la disposición del Código Civil, considerándose al Estado de Chile como dueño de todas las minas.

En 1888 se dicta el segundo Código de Minería, ante las críticas que recibió el primer cuerpo legal, que introduce una modificación medular en el sistema de amparo, ya no por el trabajo de la mina, sino por el pago de una patente anual.

Con posterioridad vienen los Códigos de 1930 y 1932, perfeccionándose el sistema de amparo, pero estableciendo el último cuerpo legal en forma clara que *El Estado es dueño de todas las minas*.

Como puede observarse de los cuerpos legales que han regido la materia desde la Colonia hasta el siglo XX, existe una dualidad de propiedades del Estado y de los particulares. Siendo el primero el dueño de todas las minas en los términos que establece el Código Civil y los particulares, dueños de la facultad de explotar la mina, pertenencia minera o Concesión.

1.3.- EL DOMINIO MINERO EN LA CONSTITUCIÓN.

Con la Reforma Constitucional de 1971, (Ley N° 17.450, sobre Nacionalización de la Gran Minería), se establece con rango Constitucional que el Estado tiene el dominio absoluto, exclusivo, inalienable e imprescriptible de todas las minas, plasmando de esta manera el principio, vigente desde 1857, contenía el Código Civil en su artículo 591, introduciéndose los incisos 4°, 5° y 6° al artículo 10 N° 10 de la Constitución de 1925. Además, se deja a los particulares en calidad de concesionarios del yacimiento y no como titulares de la propiedad minera.

De esta manera se pretendió aclarar la confusión creada a nivel doctrinal, a partir de la tesis del dominio eminente del Estado sobre las minas y una propiedad minera de los particulares, que recaían sobre un mismo objeto. Dicha confusión a nuestro entender

no era tal, ya que desde siempre el Estado ha sido titular del dominio minero y ha entregado a los particulares la facultad de explotar las minas (catar y cavar), sobre la cual, por ser un derecho incorporal, tenía una especie de “propiedad”, a la luz de lo que disponen los artículos 583 y 591 inciso final del Código Civil. Y nunca coexistieron dos derechos de propiedad sobre una misma cosa, ya que al particular se consagraba una especie de propiedad sobre la facultad de catar y cavar que no recaía sobre la mina propiamente tal, de la que era dueño el Estado. En este sentido el mismo, Andrés Bello, ejemplifica con el usufructuario tiene la propiedad de su derecho de usufructo, lo que significa que tenga el dominio sobre la cosa que recae el usufructo, cuyo titular es el nudo propietario.

Por su parte la Constitución de 1980, en su artículo 19 N° 24 , incisos 6° a 10°, regula el dominio minero en términos semejantes a lo consagrados en la Carta de 1925, luego de la modificación de 1971.⁸ Consagro un dominio patrimonial frente al dominio

⁸ *“El Estado tiene el dominio absoluto, exclusivo, inalienable e imprescriptible de todas las minas, comprendiéndose en éstas las covaderas, las arenas metalíferas, los salares, los depósitos de carbón e hidrocarburos y las demás sustancias fósiles, con excepción de las arcillas superficiales, no obstante la propiedad de las personas naturales o jurídicas sobre los terrenos en cuyas entrañas estuvieren situadas. Los predios superficiales estarán sujetos a las obligaciones y limitaciones que la ley señale para facilitar la exploración, la explotación y el beneficio de dichas minas.*

Corresponde a la ley determinar qué sustancias de aquellas a que se refiere el inciso precedente, exceptuados los hidrocarburos líquidos o gaseosos, pueden ser objeto de concesiones de exploración o de explotación. Dichas concesiones se constituirán siempre por resolución judicial y tendrán la duración, conferirán los derechos e impondrán las obligaciones que la ley exprese, la que tendrá el carácter de orgánica constitucional. La concesión minera obliga al dueño a desarrollar la actividad necesaria para satisfacer el interés público que justifica su otorgamiento. Su régimen de amparo será establecido por dicha ley, tenderá directa o indirectamente a obtener el cumplimiento de esa obligación y contemplará causales de caducidad para el caso de incumplimiento o de simple extinción del dominio sobre la concesión. En todo caso dichas causales y sus efectos deben estar establecidos al momento de otorgarse la concesión.

Será de competencia exclusiva de los tribunales ordinarios de justicia declarar la extinción de tales concesiones. Las controversias que se produzcan respecto de la caducidad o extinción del dominio sobre la concesión serán resueltas por ellos; y en caso de caducidad, el afectado podrá requerir de la justicia la declaración de subsistencia de su derecho.

El dominio del titular sobre su concesión minera está protegido por la garantía constitucional de que trata este número.

La exploración, la explotación o el beneficio de los yacimientos que contengan sustancias no susceptibles de concesión, podrán ejecutarse directamente por el Estado o por sus empresas, o por medio de concesiones administrativas o de contratos especiales de operación, con los requisitos y bajo las condiciones que el Presidente de la República fije, para cada caso, por decreto supremo. Esta norma se aplicará también a los yacimientos de cualquier especie existentes en las aguas marítimas sometidas a la jurisdicción nacional y a los situados, en todo o en parte, en zonas que, conforme a la ley, se determinen

eminente o radical, que tanto la Comisión de Estudio como el Consejo de Estado proponían.⁹

Sentadas las bases de rango constitucional del dominio minero, por mandato de la misma Constitución, se dicta la Ley Orgánica Constitucional N° 18.097 de 1982, sobre Concesiones Mineras y el Código de Minería de 1983, de la cuales se desprenden las siguientes características del dominio minero:

1.- **El Estado tiene el dominio absoluto, exclusivo, inalienable e imprescriptible de todas las minas.** De ello se desprende que el Estado es el único dueño de las minas actuales, pasadas y futuras; derecho que no es compartido con otro dominio y respecto de las cuales no operan los modos originarios de adquirir el dominio;

2.- **Toda persona tiene la facultad de catar y cavar para buscar sustancias minerales**¹⁰. Para fomentar el desarrollo de la actividad minera y el descubrimiento de nuevos yacimientos, nuestro ordenamiento establece la libertad para que toda persona que cumpla con los requisitos legales, pueda ver, examinar, mover y abrir la tierra en la búsqueda de sustancias minerales concesibles, constituyendo una concesión minera que puede ser de exploración o explotación.

3.- **Los particulares tienen una especie de propiedad sobre la concesión minera**¹¹. Si en virtud del ejercicio de las facultades de catar y cavar el particular

como de importancia para la seguridad nacional. El Presidente de la República podrá poner término, en cualquier tiempo, sin expresión de causa y con la indemnización que corresponda, a las concesiones administrativas o a los contratos de operación relativos a explotaciones ubicadas en zonas declaradas de importancia para la seguridad nacional”.

⁹ Pfeffer Urquiaga, Emilio. “Manual de Derecho Constitucional”, Tomo 1, Editorial Conosur, página 413

¹⁰ El Código de Minería establece en el **artículo 1, inciso final**: “Pero toda persona tiene la facultad de catar y cavar para buscar sustancias minerales, con arreglo al párrafo 2° de este título y también el derecho de constituir concesión minera de exploración o de explotación sobre las sustancias que la ley orgánica constitucional declara concesibles, con la sola excepción de las personas señaladas en el artículo 22”; Por su parte la Ley Orgánica Constitucional establece en el **artículo 7**: “Todo concesionario minero tiene la facultad exclusiva de catar y cavar en tierras de cualquier dominio con fines mineros dentro de los límites de la extensión territorial de su concesión. Dicha facultad se ejercerá de conformidad con las normas de la presente ley y estará sujeta a las limitaciones que se prescriban en el Código de Minería”.

¹¹ La Ley Orgánica Constitucional en su **artículo 2, señala**: “Las concesiones mineras son derechos reales e inmuebles; distintos e independientes del dominio del predio superficial, aunque tengan un mismo

encuentra minerales concesibles, entendiéndose por ellas de acuerdo al artículo 3 de la LOC, todas las sustancias minerales metálicas y no metálicas y, en general, toda sustancia fósil, en cualquier forma en que naturalmente se presenten, incluyéndose las existentes en el subsuelo de las aguas marítimas sometidas a la jurisdicción nacional que tengan acceso por túneles desde tierra, solicitar la concesión minera sobre dicho yacimiento a los tribunales de justicia, que puede ser de exploración o explotación. Constituyendo ella un derecho real e inmueble sobre el cual el particular tiene una especie de propiedad, oponible a Estado y a cualquier persona de acuerdo a las reglas generales de derecho común y las normas especiales que regula el Código de Minería.

Concluyendo, podemos señalar que para explicar la naturaleza jurídica del vínculo existente entre el Estado y las minas, existen al menos dos teorías clásicas con sustento en el derecho privado y una un poco más moderna, minoritaria con fundamento en el derecho público

La Teoría del dominio eminente del Estado sobre las minas, establecida como la facultad del Estado, de disponer de los bienes en base a un supuesto derecho de propiedad suyo sobre todo el territorio.

Este dominio originario del Estado sobre las minas encuentra su fundamento en que ellas constituyen una riqueza inmensa, creada por la naturaleza y no por el trabajo del hombre. Por tanto, parece lógico que sea la colectividad toda la dueña en principio de las minas, y ella, el Estado, determine las condiciones que deben cumplir los particulares para adquirir derechos sobre esas cosas y puedan explotarlas en forma

dueño; oponibles al Estado y a cualquier persona; transferibles y transmisibles; susceptibles de hipoteca y otros derechos reales y, en general, de todo acto o contrato; y que se rigen por las mismas leyes civiles que los demás inmuebles, salvo en lo que contraríen disposiciones de esta ley o del Código de Minería.” Por su parte el Código de Minería en su **artículo 2**, señala: “La concesión minera es un derecho real e inmueble; distinto e independiente del dominio del predio superficial, aunque tengan un mismo dueño; oponible al Estado y a cualquier persona; transferible y transmisible; susceptible de hipoteca y otros derechos reales y, en general, de todo acto o contrato; y que se rige por las mismas leyes civiles que los demás inmuebles, salvo en lo que contraríen disposiciones de la ley orgánica constitucional o del presente Código.

La concesión minera puede ser de exploración o de explotación; esta última se denomina también pertenencia. Cada vez que este Código se refiere a la o las concesiones, se entiende que comprende ambas especies de concesiones mineras”.

armónica con el interés social.¹² En este sentido el profesor Vergara Blanco, citando a don Luis Claro Solar, afirma, “su tesis del dominio eminente significaba que, en principio, simplemente se “radicaba” en forma transitoria un dominio “especial” y “sui generis” del Estado sobre las minas, para que luego el particular, con el sólo hecho de descubrirlas, adquiriese el derecho de propiedad sobre dichas minas.¹³

Por su parte la Teoría del dominio patrimonial del Estado sobre las minas, establece la facultad del Estado de disponer jurídicamente de las minas con entera libertad.

Se afirma, fundamentado este sistema, que las minas sólo tienen valor en razón del medio social en que se encuentran, el cual es obra de la colectividad, que mediante acción del Estado ha producido las condiciones que las han valorizado.¹⁴

Sobre el particular tanto la Corte Suprema, como el Tribunal Constitucional reconocen este dominio patrimonial perfecto y completo del Estado sobre las minas, el cual no cambia por el hecho de que la concesión sea a plazo o de duración indefinida.¹⁵

La diferencia entre ambas teorías privatistas esta dada porque, decir en doctrina que el dominio del Estado es “eminente o radical”, significa que es una emanación de la soberanía que sólo permite entregar en propiedad los yacimientos a los particulares, en quienes queda radicado definitivamente el dominio de las minas. En cambio, el dominio patrimonial del Estado sobre las minas, da a este todos los atributos propios del dominio facultándolo sólo para otorgar la concesión de los yacimientos a los particulares, o explotarlos directamente por sí o en sociedad.¹⁶

¹² Alessandri R, Arturo y Somarriva U, Manuel. DERECHO CIVIL. Parte Preliminar y Parte General. Tomo II. Editorial Jurídica Conosur, quinta edición, 1991, página 100.

¹³ Vergara Blanco, Alejandro, op., cit, página 17.

¹⁴ Lira Ovalle, Samuel., op., cit, página 41.

¹⁵ C. Suprema, 30 diciembre 1911, R., t.10,sec. 1ª, página 307 y Sentencia de 26 de noviembre de 1981, RDMA, I (1990), página 321.

¹⁶ Pfeffer U. Emilio., op., cit., página 413. Citando a Sergio Gómez N. Revista de Derecho Económico N° 46-47, página 102.

Ambos sistemas no contribuyen al desarrollo de la actividad minera, ya que si el Estado se desprende de su titularidad, constituye normalmente un título a favor del particular, en algunos casos precario, que atenta contra la seguridad jurídica, y que no explica suficientemente, las relaciones entre el Estado y los particulares frente a la explotación de los yacimientos mineros.

Frente a estas posturas, existe una teoría del dominio público especial del Estado sobre las minas, que se funda, más que en un conjunto de bienes, en un soporte jurídico de potestades; un título jurídico de intervención que lo que permite es que el Estado esté en posición jurídica hábil para disciplinar las conductas de quienes utilicen las cosas calificadas como públicas, ordenándolas de acuerdo con exigencias de los intereses generales.¹⁷

Dicho derecho de dominio público especial del Estado sobre las minas de sustancias denunciadas o concesibles, no tiene las características propias del derecho de dominio patrimonial que el Estado ejerce sobre las minas de sustancias no concesibles, cuyas formas de aprovechamiento fija de manera taxativa la constitución. Lo anterior, porque, del derecho del Estado sobre las minas deriva el derecho de los particulares que permite el aprovechamiento de esta riqueza.¹⁸

Dicha diferencia de estatuto en cuanto a la titularidad que ejerce el Estado sobre las minas, según sea la sustancia, se observa claramente en el título por el cual los particulares pueden explotar dichos yacimientos. Ya que tratándose de las concesiones sobre yacimientos de sustancias denunciadas, esta es otorgada por resolución judicial. En cambio, si se trata de yacimiento de sustancias no denunciadas, la concesión es de carácter administrativa, título de explotación más precaria que las primeras sobre las cuales el particular tiene una especie de propiedad.

¹⁷ Vergara Blanco, Alejandro., op., cit., página 19.

¹⁸ Lira Ovalle, Samuel., op., cit., página 49.

CAPITULO SEGUNDO
POTESTAD TRIBUTARIA, RELACION TRIBUTARIA
Y TRIBUTO

2.1.- LA POTESTAD O PODER TRIBUTARIO.

La existencia del Estado, bajo cualquier concepción que se tenga de él, nos lleva de lleno a la problemática de proveer al mismo de los recursos necesarios para que pueda cumplir con sus finalidades.¹⁹

Dentro de este orden de cosas, la soberanía o potestad tributaria puede definirse como la facultad de instituir impuestos y tasas, como también deberes y prohibiciones de naturaleza tributaria; es, en otras palabras, el poder general del Estado aplicado a un sector determinado de la actividad estatal: la imposición.²⁰ O como lo señala Giuliani, la facultad o la posibilidad jurídica del Estado de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción.²¹

Este derecho estatal que se funda en la soberanía, según la mayoría de los autores,²² tiene ciertas características que constituyen sus elementos esenciales, que son las siguientes: *abstracto; permanente, irrenunciable e indelegable.*

Es un *poder abstracto*, por cuanto la facultad de aplicar los tributos y el cobro de los mismo, esta radicado en el Estado aún antes de que se materialice su ejercicio. Ello por ser una potestad que deriva del poder de imperio del Estado, que le otorga el derecho de aplicar tributos. Lo anterior, resulta relevante por cuanto la invariabilidad

¹⁹ Avilés Hernández, Víctor Manuel. LEGALIDAD TRIBUTARIA. Garantía Constitucional del Contribuyente. Editorial Jurídica de Chile, 2005, página 29.

²⁰ Massone F., Pedro. PRINCIPIOS DE DERECHO TRIBUTARIO. Edeval. Valparaíso. 1975. Pág. 28, citando a Antonio Berliri y Albert Hensel.

²¹ Giuliani Fonrouge, Carlos. DERECHO FINANCIERO. Tomo I. 9ª Edición, Ediciones La Ley, Bs. As. 2004, pág. 260

²² Giuliani Fonrouge, Carlos., op, cit., páginas 263 a 265 y Evans de la Cuadra, Enrique; Evans Espiñeira, Eugenio. LOS TRIBUTOS ANTE LA CONSTITUCIÓN. Editorial Jurídica de Chile, 1997, páginas 18 y 19.

tributaria que establece el artículo 11 Bis del DL N° 600, no atenta contra la presente característica.

Es un poder *permanente*, ya que es connatural al Estado y deriva de la soberanía, de manera que solo puede extinguirse con el Estado mismo; en tanto subsista, indefectiblemente habrá poder de gravar. Esta característica resulta vital a la hora de establecer, si el Estado de Chile tenía la facultad para establecer un impuesto especial a la gran minería o conocido como Royalty minero.

Es un poder *irrenunciable*, el Estado no puede desprenderse de este atributo esencial, puesto que sin el poder tributario no podría subsistir. El poder de imponer tributos para cumplir con los fines del Estado no admite ser renunciado en forma alguna a favor de un particular. No existiría una derogación a esta facultad en los contratos leyes suscritos al amparo del DL N° 600, sino que únicamente una renuncia a la facultad de administrar y recaudar tributos.

Finalmente, es un poder *indelegable*, porque importaría transferirlo a un tercero de manera transitoria y como se señalara más adelante sólo en virtud de una ley formal pueden establecerse tributos, sin que sea posible la delegación de facultades legislativas en estas materias en nuestro ordenamiento constitucional.

2.2.- LIMITES DE LA POTESTAD O PODER TRIBUTARIO

Existen dos grandes límites al ejercicio de la soberanía o potestad tributaria. En primer lugar, están dada por el espacio, por regla general, el Estado únicamente ejerce la potestad dentro de su territorio (Derecho Tributario subjetivo, nacional), en estos casos el poder tributario necesita de una conexión personal que se vincula básicamente con la residencia de los sujetos pasivos. Tratándose de hechos imposables, ocurridos fuera del territorio del Estado, en principio, este podría ejercer su soberanía tributaria en cualquier lugar del mundo, si embargo como en toda norma de Derecho Internacional, necesitamos un factor de atribución que nos permita gravar determinados hechos ocurridos en el espacio de otro Estado, conexión que se denomina económica, en

virtud de la cual el sujeto cae en la soberanía del Estado, no debido a su presencia en el territorio de un Estado, sino en virtud de cierto interés económico, principio de la fuente (Derecho Tributario objetivo, Internacional), lo cual genera el problema de la doble tributación, que puede ser solucionado por normas unilaterales o tratados internacionales.

En segundo lugar, por la relevancia de la relación jurídica de Derecho Público, que existe entre el Estado y los particulares, por su trascendencia y sensibilidad no puede estar entregada, en cuanto a su alcance y contenido, a la discrecionalidad del Estado, como tampoco el ejercicio de la potestad, por ello la importancia de la Constitución, como norma superior que consagre principios de orden general, relacionados a la tributación. Ello por que, la posibilidad jurídica de establecer tributos, cualquiera sea su naturaleza, está en la Constitución Política entregada al Estado. Esta último, como delegatario de la sociedad política en la consecución del bien común, puede imponer, suprimir, reducir o condonar tributos de cualquier clase o naturaleza, establecer exenciones o modificar la existentes y determinar su forma, proporcionalidad o progresión.²³

Dentro de este orden de cosas, cabe destacar las palabras del profesor don Eusebio González, que señala **“la misión fundamental del Derecho Constitucional es encauzar el ejercicio del poder por el Derecho y asegurar las libertades públicas. Ambas misiones adquieren su máxima relevancia en el caso de la ordenación constitucional del tributo, y por ello han definido desde antiguo las relaciones entre tributo y Constitución (art. 16 de la declaración de Derechos del Hombre), contribuyendo todavía hoy a caracterizar el orden constitucional tributario”**.²⁴

²³ Evans de la Cuadra. E. LOS TRIBUTOS ANTE LA CONSTITUCIÓN. Editorial Jurídica de Chile. 1997. Pág. 17.

²⁴ PRINCIPIO TRIBUTARIOS CONSTITUCIONALES. Co-Edición del Tribunal de la Federación, (México), Universidad de Salamanca, (España) y el Instituto Cultural Domecq, (México). Pág. 5.

2.2.1.- GARANTIA DE LA LEGALIDAD

Una de las principales limitaciones al ejercicio de este poder impositivo, es *el principio de legalidad*, como una de las consagraciones del Estado de Derecho y supone no sólo la sumisión de la actuación administrativa a las normas emanadas del poder legislativo, sino también el respeto a la jerarquía de las normas establecidas y la imposibilidad jurídica de que un acto administrativo vulnere una disposición general.²⁵

Sin embargo, creemos que es importante, tener presente que el principio de legalidad en materia impositiva tiene una mayor o menor rigidez en los distintos sistemas impositivos. En Latinoamérica existe una reserva legal amplia, cuando es la Ley, la que únicamente define cuales son los supuestos y los elementos de la relación tributaria, es decir, es la Ley la que debe definir los hechos imponibles en su acepción objetiva y también en su esfera subjetiva.²⁶

El principio de legalidad en la tributación ordena que el nacimiento de la obligación tributaria sólo debe producirse sobre la base de la existencia de una ley formal que lo disponga, pero, además, que dicha ley establezca claramente el concepto del hecho imponible, definiendo los componentes del elemento objetivo del hecho generador, el elemento subjetivo del mismo, la alícuota aplicable, las exenciones objetivas y subjetivas, es decir, todo aquello que resulte sustancial a la materia sobre la cual legisla.²⁷

Este es un principio básico, en general de Derecho Público, en estricto derecho este principio descansa en la necesidad de garantizar el derecho de propiedad, por cuanto el tributo implica una restricción del dominio, ya que se sustrae a favor del Estado una parte del patrimonio de los particulares.

²⁵ Concha Pérez de Ayala Pelayo, . TEMAS DE DERECHO FINANCIERO. Servicio publicaciones facultad derecho, Universidad Complutense. Madrid. 1990.

²⁶ Evans de la Cuadra. E, op, cit., página 22.

²⁷ Soler, Osvlado H. DERECHOS Y DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE FRENTE AL FISCO. Ediciones La Ley, Bs. As., 2001, página 6.

Es en Inglaterra, donde encontramos el origen del principio de legalidad tributaria, ya pergeñado en su doble connotación: garantía individual y en cuya creación deben intervenir los representantes del pueblo, para expresar la voluntad de éste en materia de tributos. Por lo que el antecedente primario de limitaciones al poder sentado en la Magna Charta Libertatum impuesta por los nobles en 1215 al monarca llamado Juan Sin Tierra “es, justamente, donde se sancionó por primera vez el principio de que los tributos sólo podían ser establecidos por un acto de consentimiento de los representantes de los contribuyentes, que en aquel tiempo eran los barones. En este acto de consentimiento estaba la base de las libertades políticas que invocan los barones frente al rey absoluto inglés”.²⁸

Modernamente este principio consiste, no sólo en la creación del Tributo por ley, sino que a la totalidad de la relación tributaria que surge entre el Estado acreedor y el contribuyente deudor. Así, la ley establecerá las condiciones que deben cumplirse o que deben servir de antecedentes para obligar a los individuos y, por último, señalará el alcance, extensión y elementos de la obligación tributaria.

El principio de legalidad tributaria aparece como la clave de bóveda del edificio de fuentes de Derecho, según dicho principio, podemos decir, abreviadamente, que es necesaria una ley formal para el establecimiento de tributos. Se habla, en este sentido, de reserva de ley, aunque por nuestra parte preferimos de la denominación de principio de legalidad, que consideramos más ajustada que la indicada de reserva de ley, originada históricamente en un ambiente político-constitucional distinto del actualmente vigente en nuestro país y en el resto de los sistemas constitucionales modernos. No obstante, en el lenguaje actual ambas expresiones se usan como sinónimo.²⁹

Se trata de una norma que se encuentra en el nacimiento del régimen constitucional y que es esencial en el esquema de separación de poderes. En cuanto a su fundamento, tradicionalmente se ha identificado en este principio la exigencia de autoimposición o consentimiento del impuesto a través de la representación de los contribuyentes. No

²⁸ Jarach. Dino. CURSO SUPERIOR DE DERECHO TRIBUTARIO. Pág. 14. Argentina.

²⁹ Pérez Royo. Fernando. DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO. Editorial Civitas. 1993. Pág. 41.

Taxation without representation es un lema clásico del parlamentarismo inglés, que suele repetirse a este respecto. Igualmente puede citarse la Declaración Francesa de Derechos del Hombre y del Ciudadano, que habla del derecho de aprobar la contribución por sí mismos o través de representantes.

Confluyen en esta sentencia el pensamiento económico liberal que considera el impuesto como una restricción del derecho de propiedad y pensamiento jurídico-político contractualista, que exige el consentimiento del pueblo, a través de sus representantes para la validez de los impuestos.³⁰

Lo anterior, por estimarse que el órgano legislativo, constituido en forma representativa, otorga una mejor tutela al derecho de propiedad, frente la potestad tributaria, ya que la ley constituye un vehículo de certeza, en cuanto a la estabilidad del derecho y la certidumbre sobre los remedios jurídicos a disposición del contribuyente. De igual forma constituye un mecanismo de defensa frente a la posibilidad de arbitrariedades de los órganos del Estado, en virtud a la aplicación del orden jerárquico de las normas jurídicas. (Seguridad Jurídica = Certidumbre y Eliminación de Arbitrariedades).

El principio de legalidad en Chile, puede resumirse en un doble aspecto, el primero que dice relación con las facultades o atribuciones de los órganos del Estado, de conformidad a lo establecido, ejemplo el art. 7º de la Constitución Política del Estado, en cuanto a que éstos sólo pueden realizar aquellas actuaciones que le Ley expresamente les ha atribuido, dicho de otra forma, sólo tienen las facultades y atribuciones que la ley expresamente les confiere. En un segundo aspecto se refiere al denominado principio de la RESERVA LEGAL, en cuanto la ley "reserva" algunas materias, las cuales sólo podrán ser reguladas mediante ley, como lo dispone el art. 60 de la Constitución, al señalar "que sólo son materias de ley", las que indica en este artículo.

³⁰ Jarach, Dino. FINANZAS PÚBLICAS Y DERECHO TRIBUTARIO. Editorial Abeledo-Perrot, Bs. As., tercera edición. 2003, página 297.

En síntesis, este principio implica que es la ley la única fuente de tributos, en ella la obligación tributaria debe estar determinada en todos sus aspectos, pudiendo cumplirse sin necesidad de otros antecedentes.

2.2.2.- GARANTIA DE LA IGUALDAD.

Por otro lado, la configuración de los países modernos, presenta un abanico de decisiones políticas sobre el papel que debe desempeñar el Estado, iniciando desde el capitalismo hasta el totalitarismo planificado. Así, la *garantía de la igualdad*, en el ejercicio del poder tributario se adapta a la simbiosis misma de la filosofía estatal; en algunos casos se toma la posición clásica de este principio de la igualdad ante la ley como si fuera común denominador y se confecciona la parte específica de acuerdo a su idiosincrasia; al grado de que en los EEUU, se debatió hasta el presente decenio la aprobación de la enmienda XXVII constitucional para declarar la igualdad de los derechos bajo la ley, no puede existir discriminación por concepto del sexo de las personas. Pero en otros países la legislación avanzó desde hace varios lustros a conceptos modernos de igualdad, buscando precisamente que el derecho sea promotor del cambio social.

En un sentido general por igualdad se entiende la posibilidad o capacidad de una persona de adquirir los mismos derechos y las mismas obligaciones de aquel que se encuentra en una determinada situación abstracta legalmente establecida.³¹

Diversos significados y alcances tiene el principio de la igualdad en materia tributaria, el más amplio alcance del principio es procurar la igualdad social empleando las contribuciones como mecanismo de redistribución del ingreso y de la riqueza, propósito que se inscribe en los fines de política económica que los tributos pueden cumplir, al lado de otros instrumentos de la política y del derecho. Se trata de la justicia llamada distributiva que propone restaurar la igualdad entre los hombres o cuando menos atemperar las desigualdades más patentes.

³¹ Burgoa. Ignacio. LAS GARANTÍAS INDIVIDUALES. IV Edición, México, Editorial Porrúa S.A. 1965, pág. 238.

La justicia distributiva en los impuestos y el principio de capacidad contributiva van de la mano, en la consecución de los objetivos del derecho, sin olvidar las limitantes que la naturaleza humana produce cuando los resultados son contrarios a los que se pretenden, por que los ideales se despegan demasiado de la posibilidad humana y se convierten en utopías.

Sin embargo, los efectos distributivos en los impuestos al consumo tienden a ser *regresivos*, es decir, a tomar una fracción del ingreso de los pobres mayor que la del ingreso de los ricos, porque los pobres destinan al consumo una proporción mayor de su ingreso. Es cierto que la naturaleza del producto que se adquiere también es importante, es más probable que lo compre una persona rica que una persona pobre. Por ejemplo, un impuesto a los yates probablemente sería progresivo, pero los productos más demandados por los sectores más pudientes, generalmente, son aquellos cuya demanda no es elástica, de modo que un impuesto específico eficiente será regresivo, mientras que un impuesto específico progresivo a menudo será ineficiente.³²

Por esta razón, la igualdad, como igualdad proporcional, se basa en la comparación de situaciones fundamentalmente semejantes, es método lógico seguro para procurar la justicia; ponderar la diversidad para dar un tratamiento distinto a las personas y a las cosas, pero respetando el principio de igualdad.

Por último, podemos mirar la igualdad como equidad en cada caso particular, en los casos esencialmente iguales de circunstancia equiparables, que en una misma contribución soportan cargas diferentes en perjuicio de uno de ellos, el lesionado plantea la injusticia ante los tribunales, por falta de equidad o igualdad de trato, y la sentencia le quita eficacia al precepto discriminador, en este evento, es la justicia ordinaria la que atempera la injusticia por equidad.

³² Posner, Richard A. "EL ANALISIS ECONOMICO DEL DERECHO". Fondo de Cultura Económica. México, Primera Reimpresión, 2000, página 455.

Por consiguiente, el principio de la igualdad consiste en el derecho de cada uno de nosotros a que no se establezcan excepciones o privilegios que excluyan a unos de lo que se concede a otros en iguales circunstancias. En suma no se trata de una igualdad absoluta sino de una igualdad relativa la cual, se alcanza cuando en condiciones análogas se imponen tributos iguales a los contribuyentes.³³

En síntesis, la igualdad en materia de tributos, es un principio inseparable de la concepción democrática de un Estado, su formulación surge como consecuencia de los ideales de la Revolución Francesa como una oposición al régimen de privilegios existentes con anterioridad.

2.2.3.- GARANTIA DE LA GENERALIDAD.

Esta vinculado a la igualdad, la ley tributaria debe aplicarse en forma igualitaria sobre todo contribuyente que se encuentra en la situación prevista por la ley, de manera que los tributos sean pagados por todos los sujetos comprendidos en la situación objetiva prevista por la ley. Quiérase significar con ello, que no deben resultar afectadas personas o bienes determinados singularmente, pues en tal supuesto los tributos adquirirían carácter persecutorio o de discriminación odiosa.³⁴

La vigencia del principio de generalidad no significa que no puedan existir exenciones o beneficios fiscales. Estas normas de favor pueden fundamentarse en la propia capacidad económica o en otras razones amparadas por el ordenamiento. Lo que no es admisible, de acuerdo con esta regla de la generalidad, es el establecimiento de exenciones intuitu personae. En este sentido a dicho el Tribunal Supremo Español que son notas del principio de generalidad “ la abstracción y la impersonalidad: su opuesto, la alusión intuitu personae, la acepción de personas”.³⁵

³³ Martín. José María; Rodríguez Usé. Guillermo. DERECHO TRIBUTARIO GENERAL. II Edición. 1995. Pág. 99.

³⁴ Giuliani Fonrouge, Carlos. DERECHO FINANCIERO. Tomo I. 9ª Edición, Ediciones La Ley, Bs. As., 2004, página 297.

³⁵ Pérez Royo. Ob. Cit. Pág. 38-39.

El gravamen debe establecerse en forma que cualquiera persona cuya situación coincida con el hecho generador quede sujeto al tributo, en consecuencia no deben quedar afectados los bienes y personas singularmente determinados. Por ejemplo, la emisión de letra de cambio o de un pagare (hecho gravado) da origen al impuesto de timbres o estampillas. Ser dueños de un bien raíz da nacimiento al impuesto territorial, estos hechos objetivos (hecho gravado) dan origen a la obligación tributaria.

2.2.4.- GARANTIA DE PROPORCIONALIDAD

Este principio se halla expresado en casi todas las Constituciones de los diferentes países que reconocen el derecho de propiedad. En efecto, como garantía del derecho de propiedad, la proporcionalidad implica que la carga tributaria sobre la riqueza debe ser adecuada y razonable, esto es, la presión que el tributo sobre la riqueza debe guardar, según la naturaleza de la riqueza y características del tributo, una cierta medida que, para ser justa, no debe exceder lo que aconseje una razonable prudencia.³⁶

Lo anterior se concreta fundamentalmente en la necesidad de que los tributos no sean confiscatorios; la no-retroactividad de las leyes impositivas y en el respeto de las normas tributarias contenidas en los contratos leyes.

La no confiscación impositiva, implica que, por la vía del ejercicio de la Potestad o Poder Tributario se lesione el derecho de propiedad en su esencia o respecto de alguno de sus atributos. He aquí una cuestión que no admite respuestas en términos absolutos. La discreción o razonabilidad de los impuestos es materia circunstancial y de hecho, que debe apreciarse de acuerdo con exigencias de tiempo y lugar y conforme a las finalidades económico-sociales de cada tributo.³⁷

Sobre el particular, existe en el derecho comparado distintas formas para determinar si un tributo es confiscatorio, en el caso argentino, la Corte Suprema de dicho país estableció un criterio cuantitativo como limite validez constitucional de los tributos

³⁶ Evans de la Cuadra, Enrique. Op., cit, página 55.

³⁷ Giuliani Fonrouge, Carlos, op., cit, página 298.

señalando como tope una tasa de un 33%. En el caso chileno, la Corte Suprema, conociendo de un recurso de inaplicabilidad del artículo 4° de la Ley N° 18.413, que elevó la tasa del whisky de 55 a 70%, sostuvo que “esta alza de tributo no cercena rentas, no disminuye ni confisca patrimonio, sino que hace más caro y seguramente, en un primer momento, produce una baja en las ventas; Que finalmente es una política económica universal la de aplicar altos impuestos a las transacciones de licores, cigarrillos, joyas y artículos suntuarios, como una manera de que la carga tributaria recaiga en forma especial en las personas que gozan de ingresos que les permitan adquirir bienes prescindibles o de carácter suntuario”.³⁸ Por su parte el Tribunal Constitucional, conociendo del requerimiento deducido por quince senadores con el objeto de que se declarara la inconstitucionalidad del proyecto de ley que aumentó el impuesto al tabaco y a las gasolineras, sostuvo: “que un impuesto indirecto podría, entre otras situaciones, ser manifiestamente desproporcionado o injusto si con su imposición o monto impide del todo o se limita de tal manera que hace imposible el libre ejercicio de una actividad económica o impide la adquisición del dominio de los bienes a que afecte el impuesto”.³⁹

Por otro lado, la retroactividad se produce cuando el Legislador regula los efectos de un hecho realizado con anterioridad a la entrada en vigor de una ley, la cual atenta contra la seguridad jurídica y la certidumbre del derecho y por tanto tiene influencia negativa en el desarrollo económico.

No puede, en consecuencia, el Estado, modificarle con efecto retroactivo los datos que le sirvieron de base para el ejercicio de su opción, efectuada por el ciudadano.⁴⁰ Ello, porque el ejercicio de la libertad exige un conocimiento de las reglas de juego establecidas para regir en un determinado momento, la modificación ulterior de dichas reglas sólo puede tener efecto con relación a proyectos y opciones libremente ejercitadas en el futuro, pues sólo respecto de éstas está el hombre en condiciones de realizar el

³⁸ Sentencia de la Corte Suprema, 11 de mayo de 1994, recurso de inaplicabilidad de Ivonne S.A., Rol N° 19.584.

³⁹ Sentencia del Tribunal Constitucional, 31 de julio de 1995, Rol N° 219

⁴⁰ Soler, Osvaldo H. DERECHOS Y DEFENSAS DEL CONTRIBUYENTE FRENTE AL FISCO. Ediciones La Ley, Bs.As., 2001, página 12 y siguientes.

ordenamiento adecuado de sus actos, que tenga en cuenta los cambios introducidos, para alcanzar las metas propuestas.⁴¹

Lo anterior resulta relevante, aun cuando nuestro ordenamiento constitucional no prohíbe expresamente la aplicación retroactiva de normas tributarias, dicha posibilidad se encuentra vetada en nuestro sistema, por cuanto se atentaría contra la libertad económica y el derecho de propiedad.

En este sentido, resulta relevante el problema que surge entre la regulación económica y derechos adquiridos, cuyas soluciones han sido desarrolladas principalmente por el derecho civil, a la que ha colaborado notablemente la sentencia del Tribunal Constitucional, recaída en el caso **“deuda subordinada”**, que señalo en lo pertinente: *“La regulación legal de toda actividad económica y las modificaciones que se introduzcan en el futuro, deben necesariamente armonizarse con el marco fundamental y obligatorio consagrado en la Constitución y, consiguientemente, respetar y conciliarse en forma precisa y atenta con los derechos que la misma Constitución asegura a todas las personas. Una pretendida regulación de una actividad económica debe tener presente los derechos legítimamente adquiridos por las personas al amparo de la norma vigente al momento de su adquisición”*.⁴²

Una interesante línea de razonamiento es cuanto a los límites de la retroactividad en la regulación de los tributos es la que conecta estos límites con las exigencias del principio de capacidad económica. Según este razonamiento, desarrollado por el tribunal constitucional italiano y acogido por la doctrina española, la norma tributaria puede ser retroactiva, pero sin que esta retroactividad alcance un punto tal que conduzca al gravamen de una capacidad contributiva no actual, que a dejado de operar. Como puede verse, nos encontramos ante una interesante forma de argumentación, que tiene el mérito

⁴¹ Soler, Osvaldo H. DERECHO TRIBUTARIO. Ediciones La Ley, Bs. As., 2002, página 112.

⁴² Fernandois Vöhringer, Arturo. DERECHO CONSTITUCIONAL ECONÓMICO. Ediciones Universidad Católica de Chile, Tomo I, Primera Edición, página 153.

de conectar la cuestión con un principio constitucional específico del ordenamiento tributario.⁴³

Finalmente, los contratos leyes son acuerdos de voluntades suscritos entre un Estado y un particular, sancionado por el Legislador, tendientes a establecer una serie de condiciones de diversa naturaleza, con caracteres de permanencia, incluso frente a modificaciones legales. Estos no pueden ser modificados unilateralmente por el Estado, ya que importa una violación de derecho de propiedad del particular sobre los derechos que emana de dichos acuerdos, los cuales constituyen derecho adquirido. Sobre el particular, la mayor parte de los proyectos de la gran minería del cobre, están acogidos al DL N° 600, que regula el Estatuto del Inversionista Extranjero, que consagra una serie de derechos de este, que se ven plasmados en un contrato ley.

Este último aspecto de la garantía de proporcionalidad, será de vital importancia para entender las diferencias que presentó el primer proyecto de ley que envió el ejecutivo sobre el Royalty Minero y que definitivamente fue aprobado por la Ley N° 20.026, de 16 de junio de 2005 y la Ley N° 20.097, de 28 de marzo de 2006.

2.2.5.- GARANTIA DE LA PROTECCION JURISDICCIONAL.

Es pilar de todo Estado de Derecho la posibilidad de poder controlar los actos de la administración, en cuanto a su constitucionalidad y legalidad, el contribuyente ante la violación de sus derechos debe tener la posibilidad de recurrir a los tribunales ordinarios de justicia, ante la violación de las garantías constitucionales descritas.

La revisión de los actos en vía administrativa, es un privilegio de la administración, reconocido como principio general en el Derecho Público, que establece esta vía como paso previo a la impugnación en vía jurisdiccional, dando de esta manera oportunidad a la administración de reexaminar su actuación.

⁴³ Pérez Royo. Ob. Cit. Pág. 77.

En Chile, este principio consiste en el derecho del contribuyente, de que las controversias que pueda mantener con el Fisco, sean resueltas por un juez idóneo y a través de un procedimiento racional y justo.

Sin embargo, el modelo chileno es deficiente en esta materia, donde no existe una judicatura que goce de los atributos de independencia de las partes e imparcialidad, lo cual es un elemento de la exigencia del debido proceso, siendo recogido en cierta forma por la Excma. Corte Suprema.⁴⁴

La existencia de tribunales tributarios, que vulneran los principios del debido proceso, ha sido un tema arduamente discutido en la doctrina nacional, que preocupa a la Administración Tributaria y a los contribuyentes, toda vez que, sus defectos formales y de fondo han sido sometidos al conocimiento del nuevo Tribunal Constitucional.

De esta manera la delegación de facultades “jurisdiccionales” realizada por el Director Regional a los funcionarios denominados “jueces tributarios”, que consagra el artículo 116 del Código Tributario, ha sido declarado contrario a la Carta fundamental por el Tribunal Constitucional.⁴⁵ Como asimismo, la dictación de la Resolución Exenta N° 118, de 04 de octubre de 2006, por parte del Director del Servicio de Impuestos Internos, que dejó sin efecto las autorizaciones dadas a los Directores Regionales para delegar dichas facultades, dejó de manifiesto los defectos formales de dicha judicatura.

Por otro lado, los vicios de fondo de la judicatura tributaria, a saber, la falta de imparcialidad e inamovilidad, por encontrarse los Directores Regionales sujetos a la interpretación dada por el Director del Servicio y ser funcionarios de su exclusiva confianza, son cuestiones que actualmente se encuentran sometidos a conocimiento del Tribunal Constitucional, por requerimiento de inaplicabilidad, respecto de los artículos 6° Letra B), 115 del Código Tributario y 19 Letra B), de DFL N° 7, Ley

⁴⁴ Corte Suprema. Fallo de Inaplicabilidad por Inconstitucionalidad, Rol N° 3419 N° 2001, de 20 de diciembre de 2002. Voto de minoría de los Ministros señores Mario Garrido Montt, Orlando Alvarez Hernández, Urbano Marín Vallejo, Domingo Yurac Soto y Jorge Medina Cuevas.

⁴⁵ Tribunal Constitucional, caso Selume Sacaan, de fecha 30 de agosto de 2006, Rol N° 478-06.

Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, presentado por el contribuyente Sergio Abraham Salinas Pérez, Rol N° 616-2006.

La resolución de dicho requerimiento por parte del Tribunal Constitucional, en el evento de ser acogido, puede dejar de manifiesto la vulneración de la garantía de protección jurisdiccional en materia tributaria, lo cual puede reabrir el debate legislativo del proyecto de ley que fortalece y perfecciona la jurisdicción tributaria, con carácter de urgente, aprobado por la Cámara de Diputados a fines del año 2005, respecto del cual el Ejecutivo envió en octubre de este año, una serie de indicaciones, que modifican sustancialmente la estructura y objetivos del proyecto original.

Lo anterior, constituye un desafío para la nueva Administración Tributaria, cuyo contenido y alcance exceden el tema de la presente tesis. Pero cuya aprobación, zanjaría la discusión existente sobre el respeto de la garantía en comento, en materia impositiva.

2.3.- LA RELACION JURIDICO TRIBUTARIA.

La potestad tributaria, *“da origen a una relación jurídica: relación jurídica tributaria o relación jurídica de impuesto. Ella tiene, como toda relación jurídica, dos sujetos, activo el uno y pasivo el otro”*⁴⁶.

Como se observa, desde este poder radicado en el Estado, de naturaleza impositiva, se da origen a una relación jurídica entre el Fisco y el contribuyente, cuyo objeto es el pago del impuesto, que refleja la obligación tributaria, que pesa sobre el contribuyente. Sobre la base de lo anterior debemos entender que el principal objeto de este vínculo es el pago del tributo, principalmente el impuesto, definido como, *“la cantidad de dinero que el Estado exige de las economías privadas en uso de su poder coercitivo,*

⁴⁶ Manuel Vargas V, OBLIGACIÓN CIVIL Y OBLIGACIÓN TRIBUTARIA. Editorial Jurídica Conosur Ltda. 3ª edición, 1995, pág. 17.

*sin proporcionarle al contribuyente, en el momento de pagar, un servicio o prestación, y que esta destinado a financiar los egresos del Estado”.*⁴⁷

Lo anterior nos da el origen de la obligación en materia tributaria, cuya causa y fuente, es únicamente la ley, en virtud del conocido principio de legalidad que en esta materia existe. Por ende nos encontramos frente a las denominadas obligaciones legales, ya que ella, en su contenido y alcances, esta impuesta directamente por la ley.

En este sentido, el profesor Dino Jarach ha señalado, “desde un punto de vista dogmático, partiendo de la comprobación fundamental de que la obligación tributaria tiene su fuente exclusivamente en la ley y de que la voluntad de las parte puede ser solamente un presupuesto y no una causa del nacimiento de la obligación tributaria, no se puede afirmar en seguida, como ha sido hecho, por ejemplo, por la jurisprudencia norteamericana, que la manifestación de voluntad que refleja un *intentio* no relativa a la relación jurídica privada, sino a las consecuencias tributarias de aquélla es indiferente para el derecho tributario, y que suponer lo contrario significaría atribuir a la voluntad privada un alcance para las obligaciones impositivas en contradicción con el principio de la exclusiva legalidad del impuesto”.⁴⁸ La postura del profesor Jarach ha sido reconocida, en parte, por la Ilustrísima Corte de Apelaciones de Santiago, en fallo de 26 de mayo de 2006, que declaró la quiebra de la Corporación de Fútbol de la Universidad de Chile, el cual en su Considerando Undécimo, señala: “*Que seguidamente, resulta necesario distinguir la obligación de la fuente de la obligación. Que en el caso de autos la fuente de la obligación emana de la propia Carta fundamental, (artículo 19 N° 20) y la obligación, propiamente tal, surge en cada una de las ejecuciones de la ley tributaria correspondiente a las ejecuciones que constan de los antecedentes*”.⁴⁹

Sin embargo, esta postura no es compartida por toda la doctrina nacional y extranjera, para quienes la fuente de la obligación tributaria es el *hecho* que la produce, la cual

⁴⁷ Lara Berrios. Bernardo. APUNTES DERECHO TRIBUTARIO. Universidad Central. 1999. Pág. 15.

⁴⁸ Jarach, Dino. HECHO IMPONIBLE. Ediciones Abeledo-Perrot, Tercera Edición, Bs. As., 2001, páginas 79 y 80.

⁴⁹ Fallo de la Ilustrísima Corte de Apelaciones de Santiago, de 26 de mayo de 2006, Rol N° 3.598-2004.

nace al producirse la *situación de hecho* prevista por la ley, denominado genéricamente *hecho imponible o gravado*. En esta materia, al igual como ocurre en el derecho privado existe una ardua discusión en relación a determinar, cual es, la causa de la obligación tributaria, debate que excede el objetivo central de la presente tesis.

No obstante lo anterior, compartimos la opinión del profesor Giuliani Fonrouge, quien señala que, en general se advierte una confusión entre *causa del impuesto* (aspecto prejurídico) y *causa de la obligación* (aspecto jurídico), considerando la mayoría de los autores el primero de esos aspectos.⁵⁰

Ello porque, una cosa es la *causa de los Tributos*, la cual, es únicamente la ley de acuerdo al artículo 19 N° 20, de la Constitución Política de la República. Y otra cosa muy distinta es la *causa de la obligación tributaria*, cual es, la existencia del hecho gravado o imponible, como puede observarse en las normas que contiene las leyes de impuesto a la Renta e Impuesto al Valor Agregado, que contienen los artículos 20, 42, 52 y 58 del DL N° 824 y artículos 2 N° 1 y 2°, y 8 del DL 825, que señalan los hechos gravados, de percepción o devengamiento de rentas o realización de ventas o de ciertos servicios, según corresponda, que causa el nacimiento de la relación tributaria que pesa sobre determinados contribuyentes.

La noción de Obligación Tributaria ha sido definida por diversos entendidos de la materia, los cuales a nuestro juicio dejan claramente establecido su concepto: “Es un vínculo jurídico, cuya fuente inmediata es la Ley, que nace con motivo de ocurrir los hechos o circunstancias que la misma señala, y en cuya virtud personas determinadas deben entregar al Fisco y otros entes Públicos designado en la misma Ley, sumas también determinadas en dinero, para la satisfacción de las necesidades Públicas y Colectivas”⁵¹. “En cierto momento el contribuyente se ve puesto en la necesidad de pagar los impuestos, esta necesidad es precisamente la Obligación Tributaria que conceptualmente y estructuralmente es la misma Obligación del Derecho Privado, con

⁵⁰ Giuliani Fonrouge, Carlos M. DERECHO FINANCIERO. Tomo I, Ediciones La Ley , 9ª Edición, Bs. As., 2004, página 421 y 422.

⁵¹ Eugenio Olguín Arriaza. PRINCIPIOS DE DERECHO TRIBUTARIO; Editorial Jurídica; Pág. 48.

algunas notas particulares o específicas que se justifican por la posición predominante en que se encuentra el Estado con respecto a los particulares, por encarnar los intereses generales de la comunidad nacional”⁵². “La relación de Obligación consiste en un vínculo jurídico en virtud del cual una persona determinada, llamada deudor, se encuentra en la necesidad de observar un comportamiento patrimonial valorable para satisfacer un interés – incluso no patrimonial – de otra persona determinada, llamada acreedor, que tiene derecho a exigir el cumplimiento por parte de la primera”⁵³.

Sin embargo, los conceptos señalados tratan solamente el contenido u obligación principal, que se genera entre la Autoridad Tributaria y el contribuyente, como consecuencia del ejercicio de la Potestad o Poder Impositivo. Dejando fuera una serie de obligaciones o deberes accesorios que también surgen entre ambos sujetos, que son tan importantes como la obligación principal o de pago, como son las de presentar declaraciones de inicio de actividades o su modificación, o aquellas necesarias para obtener el timbraje de documentos tributarios y otros deberes, que constituyen obligaciones accesorias o de hacer, cuya infracción actualmente incluso se encuentran sancionadas penalmente, en el artículo 97 N° 4, inciso quinto, y N° 23 del Código Tributario.

De esta manera, la *relación jurídica tributaria* consiste en el conjunto de derechos y obligaciones que alcanzan tanto al ente público, que es titular de ella o sujeto activo, como a los particulares, contribuyentes, terceros, que son los sujetos pasivos, cuyo fin último es obtener de éstos el pago de los tributos. Comprende, por un lado, la obligación tributaria propiamente tal y, por otro, una serie de deberes jurídicos enderezados en definitiva al pago del tributo. ⁵⁴ En igual sentido, el profesor Giuliani Fonrouge, señala que, *la relación jurídico-tributaria está integrada por los correlativos*

⁵² Manuel Vargas Varga, op, cit., página 5.

⁵³ Juan Eduardo Figueroa Valdés; LAS GARANTÍAS CONSTITUCIONALES DEL CONTRIBUYENTE EN LA CONSTITUCIÓN DE 1980; Prologo de Alejandro Silva Bascuñan; Editorial Jurídica de Chile; Pág. 39.

⁵⁴ Radovic Schoepen, Angela. OBLIGACIÓN TRIBUTARIA. Editorial Jurídica Conosur Ltda., 1998, página 35.

derechos y obligaciones emergentes del ejercicio del poder tributario, que alcanzan al titular de éste, por una parte, y a los contribuyentes y terceros por otra. ⁵⁵

Como puede observarse, el concepto de *relación jurídico tributaria* es más amplia, comprendiendo los distintos vínculos que surgen entre los sujetos de esta relación, entre los cuales se encuentra la *obligación tributaria* propiamente tal, circunscrita únicamente al pago de los tributos. Existiendo una relación de género a especie entre ambas, sin perjuicio de que algunos autores le dan al concepto de obligación tributaria el mismo significado de la expresión relación jurídico tributaria, cuando se trata en su sentido más amplio, restringiéndolo sólo cuando se refiere a la obligación de dar.

El distinto contenido que puede tener el vínculo jurídico que surge ente la Autoridad Tributaria y los contribuyentes, es decir, la pluralidad de efectos jurídicos que puede tener dicha relación, ha llevado a algunos autores a distinguir entre lo que se denomina aspecto sustantivo o material de la relación jurídica tributaria y su aspecto formal o administrativo. Originando la distinción entre el Derecho Tributario Sustantivo y el Derecho Tributario Formal o Administrativo. ⁵⁶

De esta manera, y como es sabido, el origen del concepto moderno de Derecho Tributario arranca con la ordenanza tributaria alemana de 1919, siendo el *tributo* una manifestación del Estado Policía, quien impone a sus súbditos el deber de contribuir en el financiamiento de las necesidades de la comunidad, en esta primera etapa, los individuos estaban entregados enteramente al poder del soberano (relación de poder).

En una segunda etapa, esta relación jurídica de Derecho Publico, no está entregada al arbitrio del soberano, sino que el ejercicio de esta potestad impositiva está restringida al Estado de Derecho, es la Ley la que fija los elementos, cuantía y condiciones en que los particulares adeudan tributos al Estado (Relación de obligación).

⁵⁵ Giuliani Fonrouge. Carlos M. DERECHO FINANCIERO. Tomo I. 9ª Edición, Editorial La Ley, Bs. As., 2004, pagina 340.

⁵⁶ Sainz de Bujanda. Fernando. NOTAS DE DERECHO FINANCIERO. Tomo I. Universidad de Madrid. España. 1967, paginas 200 y 2001.

Es en esta concepción que podemos subdividir el Derecho Tributario en dos partes. El Derecho Tributario material, que comprende el conjunto de normas jurídicas que regulan la relación jurídica que existe entre el Estado y los particulares y el Derecho Tributario formal, que se identifica, con el conjunto de normas que regulan la actividad administrativa instrumental que tiene por objeto asegurar el cumplimiento de las relaciones tributarias sustantivas y las que surgen entre la administración pública y los particulares en el desenvolvimiento de esta actividad.⁵⁷

Es decir, el aspecto material del Derecho Tributario se identifica con el pago o entrega de una suma de dinero y en su parte formal con los procedimientos de aplicación y percepción de los tributos.

2.4.- EL TRIBUTO.

Cabe tener presente que el Derecho Tributario, forma parte del Derecho Financiero, entendiéndose como tal *“aquella rama del Derecho público interno que organiza los recursos constitutivos de la Hacienda del Estado y de las restantes entidades públicas, territoriales e institucionales, y regula los procedimientos de percepción de los ingresos y de ordenación de los gastos y pagos que tales sujetos destinan al cumplimiento de sus fines”*.⁵⁸

Dentro de este orden de cosas, la actividad financiera o la hacienda pública, cuya regulación es entregada al Derecho Financiero, tiene por objeto la ordenación de los ingresos y gastos públicos, ese es el contenido de esta disciplina, donde la Hacienda Pública está constituida por el conjunto de derechos y obligaciones de contenido económico, cuya titularidad corresponde al Estado y sus organismos autónomos.

De esta manera los recursos del Estado, pueden agruparse según su naturaleza en las siguientes categorías: recursos originarios o patrimoniales, son aquellos obtenidos por

⁵⁷ Sáinz de Bujanda, Fernando. LECCIONES DE DERECHO FINANCIERO. Facultad de Derecho de la Universidad Complutense. Madrid. 1990. Pág. 10

⁵⁸ Sáinz de Bujanda, F.: SISTEMA DE DERECHO FINANCIERO. Tomo I. Vol. 1, Madrid, 1977, pág. 176

el Estado mediante el aprovechamiento de su patrimonio; recursos tributarios, son aquellos que el Estado obtiene mediante el ejercicio de su poder de imperio; recursos del crédito; emisión monetaria y otros.⁵⁹

En su esencia, el *tributo* es una prestación pecuniaria coactiva que tiene como finalidad allegar a los entes públicos los medios necesarios para la cobertura de las necesidades públicas.⁶⁰ Entendiéndose por *tributo* "La prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho público".⁶¹

La expresión tributo es utilizada por nuestra Constitución Política, constituyendo el género de las distintas especies de tributos, respecto de los cuales existen a nivel doctrinal distintas clasificaciones. Siendo los principales los impuestos, las tasas y las contribuciones especiales.

Como tales, los tributos constituyen el objeto sobre que recae la obligación tributaria, es decir, la relación que se establece entre el Estado, como titular del poder tributario, y los contribuyentes o responsables, que deben satisfacer la prestación jurídica de contenido patrimonial (tributo) impuesta por aquel.⁶² Cabe tener presente que el profesor Evans, "confunde lo que es el *objeto de la obligación tributaria* y el *objeto del tributo mismo*, el objeto de aquélla corresponde a la prestación que debe cumplir el sujeto pasivo, esto es, el pago de una suma de dinero en la generalidad de los casos, o la entrega de cantidades de cosas en las situaciones especiales en que el tributo sea fijado en especie; el objeto del tributo, en cambio, es el presupuesto de hecho que la ley establece como determinante del gravamen".⁶³

⁵⁹ Jarach, Dino., op., cit, páginas 224 y siguientes

⁶⁰ Concha Pérez de Ayala Pelayo. TEMAS DE DERECHO FINANCIERO. Servicio publicaciones facultad Derecho Universidad Complutense. Madrid.1990.

⁶¹ Giuliani Fonrouge, Carlos, op., cit, página 249.

⁶² Evans de la Cuadra, Enrique; Evans Espiñeira, Eugenio., op., cit, página 64.

⁶³ Giuliani Fonrouge, Carlos, op., cit, página 401.

Con todo, lo que hemos señalado resulta relevante para determinar la validez constitucional del establecimiento del impuesto especial a la actividad minera o royalty minero, y que naturaleza jurídica tendría dicho recurso para el Estado a la luz de los proyectos presentados y la ley aprobada que consagra su establecimiento.

De lo anterior, se desprende una de las principales interrogantes de la presente tesis, ¿ el Royalty minero es un tributo, específicamente un impuesto, o bien se trata de un recurso originario fundado en el dominio minero que el Estado posee sobre las minas?. Como se observara en el primer proyecto presentado por el ejecutivo sobre esta materia, se podía observar las características de un recurso originario o patrimonial del Estado. En cambio, en la ley que finalmente fue aprobada se establece derechamente como un recurso tributario.

Sin embargo, cabe tener presente lo que señala el profesor Dino Jarach, “Observamos finalmente, que también con respecto a las regalías mineras puede observarse la gradualidad con que en los recursos públicos se pasa de los recursos patrimoniales a los tributarios y, como ocurre en este caso, resulta imposible trazar con exactitud la línea divisoria de validez absoluta entre las dos categorías de recursos.”⁶⁴

⁶⁴ Jarach Dino, op., cit, página 250.

CAPITULO TERCERO

LA INVERSION EXTRANJERA EN LA ACTIVIDAD MINERA

3.1.- INVERSION EXTRANJERA EN CHILE.-

De acuerdo al Informe de la CEPAL del 2002, en el caso de Chile, **el ingreso de IED bajó abruptamente a medida que llegó a su término el ciclo de los megaproyectos mineros y se redujo el número de adquisiciones en servicios.** Las autoridades chilenas intentaron dar nuevo ímpetu a la inversión extranjera mediante dos iniciativas: una política destinada a conformar en Chile **una plataforma de operaciones para el resto de Sudamérica,** y **la firma de acuerdos de libre comercio con importantes socios comerciales,** como la Unión Europea, los Estados Unidos y la República de Corea.

Chile se destaca entre los países de América del Sur **por haber sido el de mayor estabilidad macroeconómica y, a pesar del reducido tamaño de su mercado,** por ser uno de los mayores receptores de inversión extranjera en la década de 1990. También sobresale la compra de la Compañía Minera Disputada de Las Condes S.A., propiedad hasta ese momento de la Exxon Mobil (Estados Unidos), por parte de la Anglo American (Sudáfrica), en un monto cercano a 1.300 millones de dólares. Por tratarse de una transferencia entre accionistas extranjeros, esta operación no influye en los ingresos netos de IED. Ello eleva sustancialmente la magnitud de las operaciones de la Anglo American en Chile, al sumarse esta adquisición a la propiedad de las minas Mantos Blancos, Moly-Cop Chile y de 44% de María Inés de Collahuasi. Esta operación volvió a suscitar un viejo debate en el país, en cuanto al rol que deben cumplir las transnacionales, así como los marcos regulatorios pertinentes, cuando se trata de recursos naturales no renovables. Y ello porque la Exxon Mobil, durante los años en que gestionó la mina, no declaró utilidades contables y, en consecuencia, no pagó los impuestos correspondientes.

En Chile **rige un sistema tributario conforme al cual el único impuesto que pagan las empresas mineras es, tal como ocurre con las demás actividades**

económicas, aquel que grava las utilidades contables, circunstancia que permite a tales empresas extraer recursos minerales y girar dividendos al exterior sin pagar impuesto alguno, hasta que terminen de amortizar todo el capital invertido (Moguillansky, 1999, y Moussa, 2001).

En este sentido, la producción Chilena de cobre fino en el período 1990-2002, se ha triplicado, alcanzando durante el año 2002 cerca de 4.520.000 toneladas métricas, las que representan alrededor del 34% de la producción mundial de dicho mineral. El importante incremento en la producción de cobre en la década pasada tiene su origen en las grandes inversiones extranjeras que ingresaron bajo el DL 600. Así, en el período 1990-2000 se materializaron cerca de US\$ 12.000 millones en inversión extranjera en minería, representando un 70% de la inversión extranjera materializada en 1994 y de un 58% en el 2002.⁶⁵

Por otro lado, la mayor participación regional en inversión extranjera materializada vía el DL 600, en minería en los períodos de 1974 a 1999, corresponde a la II Región de Antofagasta, que recibió un 36% de dicha inversión.⁶⁶

3.2.- REGIMEN TRIBUTARIO DEL INVERSIONISTA EXTRANJERO.

En Chile existen cuatro instrumentos jurídicos diferentes, que pueden aplicarse a los Inversionistas extranjeros en materia impositiva, que corresponde a los siguientes;

3.2.1.- Ley sobre Impuesto a la Renta, Decreto Ley N° 824, de 1974.

A) Impuestos que afectan al Inversionista extranjero.

Si el inversionista extranjero interna capitales a nuestro país, por la vía de las normas del Capítulo XIV del Compendio de Normas de Cambios Internacionales del Banco

⁶⁵ Desormenau Rojas, Daniela. Royalty a la Minería. Cámara Chilena de la Construcción, Gerencia de Estudios. Abril 2004, página 7 y siguientes.

⁶⁶ Comisión Chilena del Cobre, Dirección de Fiscalización. INVERSION EXTRANJERA EN LA MINERÍA CHILENA. 1999. Colección de Anuarios.

Central de Chile, estará sujeto en cuanto a los alcances tributarios de su inversión a la normativa común aplicable a los contribuyentes. Es decir, si su actividad se encuentra enumerada en las que señala el artículo 20 de la Ley de la Renta, estará afecto al Impuesto de Primera Categoría, aplicándosele una tasa de un 17%, sobre las utilidades percibidas o devengadas que tenga la empresa durante el periodo respectivo. Este tributo, servirá de crédito o anticipo a cuenta de los Impuestos finales que grava a los socios de las compañías afectas, que en el caso de no tener domicilio o residencia en Chile, corresponde al Impuesto Adicional que establecen los artículos 58 y siguientes del señalado cuerpo legal.

En el evento que, las utilidades sean distribuidas y remesadas a los socios que tengan su domicilio o residencia en el exterior, estos quedarán afectos al Impuesto Adicional, aplicándoseles por regla general una tasa del 35%, que deberá retener la sociedad receptora de la inversión, la cual podrá imputar a la base de dicho impuesto lo pagado por concepto de Impuesto de Primera Categoría.

B) Normas sobre endeudamiento en el caso de Inversionistas Extranjeros.

Uno de los temas más importantes en esta materia, está constituido por el régimen tributario que afecta a los créditos asociados a la Inversión extranjera. De acuerdo al artículo 59 inciso cuarto N° 1 letra b) de la ley, los intereses pagados por concepto de créditos otorgados desde el exterior, estarán afectos a una tasa de un 4% por concepto de Impuesto Adicional.

Sin embargo, mediante la Ley N° 19.738, de 2001, sobre Lucha contra la Evasión y Elusión Tributaria, estableció que en el caso en que las empresas receptoras de la inversión tuvieran un exceso de endeudamiento en los términos que lo define el artículo 59 N° 1 inciso cuarto de la Ley de la Renta, por créditos otorgados por entidades o personas acreedoras extranjeras con las cuales se encuentra relacionada, se aplicará a los intereses que se remesen al exterior la tasa del Impuesto Adicional del

35% en lugar de la alícuota del 4%, sobre los intereses que excedan de la relación deuda-patrimonio, de tres veces el patrimonio del deudor.⁶⁷

En la práctica, de acuerdo a la interpretación dada por el Servicio de Impuestos Internos, a propósito del Convenio de Doble Tributación existente entre Chile y Canadá, se traduce en la aplicación de la tasa de 4% sobre el pago de los intereses sea de cargo del acreedor y la diferencia de 31% de cargo del deudor, con el objeto de evitar que exista doble imposición, constituyendo dicha suma una sanción para el deudor que no puede ser utilizada por el acreedor como crédito.⁶⁸

Para estos efectos, el deudor deberá efectuar una declaración jurada en la forma y plazos que señale el Servicio de Impuestos Internos, la cual de no ser presentada o la presentada fuese falsa o incompleta, hará presumir la existencia de relación entre el acreedor y el deudor. Esta figura se conoce en el derecho comparado como “arm’s length”, cuya traducción más próxima es “*Longitud del Brazo*”, que puede usarse tanto para una poesía o metáfora, como para indicar a dos partes relacionadas, las cuales en la celebración de negocios, tiene conflictos de intereses que deben ser informados a fin de evitar ciertos fraudes o elusiones en materia impositiva. De existir negocios entre partes relacionadas que no son informados a la autoridad, uno de los métodos que propone la OCDE para ajustar los precios de transferencias, que consiste en considerar que el precio de la transferencia debe ser igual como si las dos compañías relacionadas, fueran de hecho dos entidades independientes, y no como parte de la misma estructura societaria. Este mecanismo establecido en el artículo 9 del Modelo de Tratado Bilaterales de Doble Imposición de la OCDE, justamente entre PARTES O EMPRESA ASOCIADAS, ya sea que se tenga el control (Político) o la propiedad de la otra de una directa o mediante interpósita persona. Este tema del conflicto de interés entre partes relacionadas, propio y nacido en el Derecho del Mercado de Valores, encuentra su máxima referencia en el Informe Cadbury, que establece todo el sistema de gobiernos corporativos y conflictos de intereses. En materia impositiva claramente,

⁶⁷ Circular N° 24, de 14.03.02. Imparte instrucciones sobre las modificaciones introducidas al artículo 59 de la Ley de la Renta por la Ley N° 19.738, de 2001, sobre Lucha Contra La Evasión y Elusión Tributaria.

⁶⁸ Oficio N° 3.939, de 19 de agosto de 2004.

puede existir, negocios entre partes relacionadas que acuerden los precios de las transferencias o simulen supuestos créditos, con el fin de rebajar su carga impositiva, configurándose formas elusivas de impuestos.

Con todo, mediante la Ley N° 19.879, de 2003. Se introdujeron nuevas modificaciones al artículo 59 N° 1 inciso cuarto de la Ley de la Renta, referidas a lo siguiente.

1) En primer lugar, **ajustar uno de los elementos básicos que deben considerarse para determinar el exceso de endeudamiento**. Partiendo de la determinación del patrimonio inicial, debiendo efectuarse los ajustes que señala los incisos segundo y tercero de la letra a), del párrafo cuarto del N° 1) del artículo en comento, que se traducen en lo siguiente, la suma a disminuir del patrimonio de la sociedad matriz será equivalente a la proporción del préstamo de las características mencionadas en dichas normas, obtenido en el ejercicio, en relación al tiempo de permanencia del aporte en la filial o coligada respectivamente y sólo hasta el monto en que éste se registre en el patrimonio, es decir, se busca evitar un endeudamiento en cascada del grupo económico o holding.

2) En segundo lugar, **determinación del endeudamiento total anual de la empresa**, incluyendo dentro de las operaciones de crédito, los bonos o debentures emitidos en moneda nacional, sean reajustables o no. Incluyendo los intereses devengados de estas operaciones, que no se hubieren pagado y que, a su vez, devenguen intereses a favor del acreedor. Como asimismo, los créditos originados en fusiones, divisiones, disoluciones o cualquier acto jurídico u operación que implique traslado o novación de deudas desde otra empresa.

3) En tercer lugar, se incorporaron nuevas condiciones mediante la cual se entenderá que el perceptor o acreedor del interés se encontrará relacionado con el pagador o deudor del mismo, agregándose la circunstancia de que el preceptor o acreedor del interés se encuentre constituido, domiciliado o residente en alguno de los países que formen parte de la lista a que se refiere el N° 2 del inciso segundo del artículo 41 D de la Ley de la Renta, que corresponde a los denominados paraísos tributarios o

regímenes fiscales nocivos calificados como tales por la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), lista que se fijara por medio de Decreto Supremo de Hacienda.⁶⁹ Como asimismo, cuando el acreedor extranjero o el deudor nacional directa o indirectamente poseen o participan en un 10% o más del capital o de las utilidades del otro y cuando ambas personas se encuentre bajo un socio o accionista común que directa o indirectamente posea o participe en un 10% o más del capital o de las utilidades de uno y otro. Finalmente, otra modificación en este sentido, consistió en complementar las normas de relacionamiento respecto del financiamiento otorgado con garantía directa o indirecta concedida por terceros en dinero o en valores representativos de obligaciones en dinero.

4) Por último, **se establece que las normas sobre exceso de endeudamiento no se aplicarán**, respecto de deudas contraídas con organismos financieros internacionales multilaterales, tales como el Fondo Monetario Internacional (FMI), Banco Mundial (BM), Banco Interamericano de Desarrollo (BID), etc.

C) Situación de los retiros de utilidades en el caso de Inversionistas Extranjeros.

Por otro lado, uno de los temas más importantes era el referido al tratamiento de la utilidades, en especial, a la obligación o no de la sociedad receptora de retener el Impuesto Adicional que afectaba a dichas utilidades en el caso de la reinversiones de las mismas. Hasta antes de la Ley N° 19.879, el Servicio de Impuestos Internos, había sido claro en establecer que, tratándose del retiro de utilidades tributarias efectuadas por un inversionista extranjero con el propósito de reinvertirlas en otras empresas chilenas, **debía aplicarse necesariamente la retención de Impuesto Adicional de acuerdo al Artículo 74 N° 4 de la Ley de la Renta**, no obstante la sustitución y nueva redacción de la letra c) del N° 1 de la Letra A) del artículo 14 de la Ley de la renta.⁷⁰

⁶⁹ Artículo incorporado por la Ley N° 19.840 de 2002, que establece las denominadas Sociedades de Plataforma de Negocios.

⁷⁰ Oficios N° 3115 de 24/07/01 y N° 2968 de 20/08/02.

Sin embargo, actualmente la empresa receptora de donde se efectúa el retiro decidirá si efectúa o no la retención de este impuesto, si el preceptor del retiro le declara que se acogerá a la normativa del artículo 14 de la Ley. Ahora bien, si dentro de los 20 días siguientes al retiro no se formaliza dicha reinversión, la empresa receptora será responsable del entero en arcas fiscales de la retención de impuesto Adicional correspondiente, lo haya o no retenido.⁷¹

Finalmente, al inversionista extranjero también le es aplicable el impuesto del artículo 21, en el caso de gastos rechazados, que se aplicara en carácter de único, con una tasa de un 35%, sin derecho a deducir como crédito el impuesto de primera categoría y el impuesto territorial.

3.2.2.- Estatuto del Inversionista Extranjero, Decreto Ley N° 600, de 1974.

El Decreto Ley N° 600 fue creado como un mecanismo legal destinado a proveer seguridad para la inversión extranjera que canalice, ofreciendo modos y formas de aporte de capital extranjero más amplias que las establecidas en el Capítulo XIV.⁷²

De esta manera el inversionista que opte por este régimen, suscribirá un contrato-ley con el Estado de Chile, adquiriendo en materia impositiva los siguientes derechos:

1° Establece en su artículo 7 que “Los titulares de inversiones extranjeras acogidas al presente decreto ley tendrán derecho a que en sus respectivos contratos se establezca que se les mantendrá invariable por un plazo de 10 años, contados desde la puesta en marcha de la respectiva empresa, una tasa del 42% como carga impositiva efectiva total a la renta a que estarán sujetos”. Como se observa se trata de una invariabilidad tributaria, en relación a los impuestos finales.

⁷¹ Circular N° 48, de 26.09.03.

⁷² Mayorga Lorca, Roberto; Morales Godoy, Joaquin y Polanco Lazo Rodrigo. INVERSION EXTRANJERA REGIMEN JURIDICO Y SOLUCION DE CONTROVERSIAS. Aspectos Nacionales e Internacionales. Editorial LexisNexis, 2005, página 55.

2° Asimismo el artículo 8 inciso segundo, señala que “No obstante lo dispuesto en el Inciso anterior, los titulares de inversiones extranjeras acogidos al presente decreto ley tendrán derecho a que en sus respectivos contratos se establezca que se les mantendrá invariable por el período en que demore realizar la inversión pactada, el régimen del art. 12 Letra b) N° 10 del DL N° 824/74, o en la medida que sean bienes de capital o de bienes que no se produzcan en Chile, siempre que el proyecto sea calificado de interés para el país”. Es decir, estarán exento del Impuesto al Valor Agregado.

3° En cuanto a la remesa de capital, de acuerdo a los artículos 4, 5 y 6 de dicho cuerpo legal, “el Inversionista extranjero, puede repatriar el capital internado, transcurrido un año desde el ingreso. Los recursos netos obtenidos para la repatriación estarán exentos de toda contribución, impuesto o gravamen, HASTA POR EL MONTO DE LA INVERSION MATERIALIZADA”.

El Servicio de Impuestos Internos, ha entendido que gozan de dicha exención la cantidad de moneda extranjera efectivamente internada al país por el inversionista, convertida a moneda nacional al tipo de cambio de la moneda extranjera de que se trate.⁷³

4° En cuanto a los denominados Megaproyectos, en 11 BIS de dicho cuerpo legal, aumenta el plazo de la invariabilidad tributaria en relación a los impuestos directos, consagrada en el artículo 7, por 20 años. Asimismo, se establece una invariabilidad complementaria, de congelamiento de la normas legales, resoluciones o circulares del SII, en relación a depreciación de activos, pérdidas de arrastre y gastos de organización y puesta en marcha.

El tema de la depreciación y su importancia en la determinación del Impuesto de Primera Categoría, al poder deducirse como gasto, ha constituido para el inversionista extranjero un incentivo para ingresar al país. Esta depreciación tributariamente puede ser ordinaria, considerando la vida útil normal de bien que establece el Servicio de

⁷³ Oficio N° 84 de 10.01.84.

Impuestos Internos, como también acelerada caso en el cual se reduce a un tercio la vida útil normal de un bien, siempre que tenga una vida útil superior a 3 años y los bienes sean adquiridos nuevos o importados. Sin embargo, el aprovechamiento de la depreciación acelerada, con las modificaciones introducidas al artículo 31 N° 5 de la Ley de la Renta, por las leyes N°s 19.738, de 2001 y 19.840, de 2002, ha sido restringido sólo al Impuesto de Primera Categoría, pero para los fines de la aplicación del sistema de retiros o distribuciones afectos al impuesto Global Complementario o Adicional, sólo se debe considerar el régimen de depreciación normal. Ahora bien, de acuerdo a la interpretación dada por el Servicio de Impuestos Internos, la diferencia que se produzca entre la depreciación normal y la depreciación acelerada en un mismo ejercicio y de los mismos bienes, se agregará al FUT en una columna separada, sin derecho a crédito para los impuestos finales.⁷⁴

No obstante lo anterior, dichas modificaciones no tienen efecto tratándose de inversionistas extranjeros acogidos al régimen de invariabilidad tributaria del artículo 11 Bis del DL N° 600, lo cual ha sido reconocido por el propio Servicio de Impuestos Internos.⁷⁵

3.2.3.- Ley sobre Fondo de Inversión de Capital Extranjero, Ley N° 18.657, de 1987.

Pueden acogerse a esta normativa los inversionistas que hayan ingresado al país, ya sea por el DL 600 o por artículo 47 de la Ley Orgánica Constitucional del Banco Central. En cuanto al sistema tributario aplicable a este tipo de Inversiones, este se caracteriza por lo siguiente:

1° En primer lugar se establece en el artículo 15, que *“Toda cantidad que se remese, que no corresponda al capital originalmente invertido, redevuata por las inversiones del fondo, estará afecta a un impuesto único a la renta de 10%. Este impuesto será retenido por la Sociedad al momento de efectuar la remesa”*.

⁷⁴ Circular N° 65, de 25.09. 2001.

⁷⁵ Circular N° 60, de 02. 12.2003.

“Este régimen tributario formará parte del contrato de inversión extranjera que se suscriba de acuerdo al DL N° 600, de 1974, y tendrá garantía de invariabilidad por todo el plazo de duración del respectivo Fondo en el país”. Se observa en este caso, una Invariabilidad tributaria en relación al Impuesto a la Renta, como asimismo, una menor carga impositiva que en el régimen de carácter general. Como contrapartida, la remesa no podrá efectuarse ante de 5 años.

2° En segundo lugar, se establece el artículo 16, que *“La remuneración o comisión que perciba la sociedad administradora por la administración de la cartera del Fondo, estará exenta del Impuesto establecido en el Título II del Decreto Ley N° 825, de 1974”.* Es decir, se establece una exención en relación al Impuesto al Valor Agregado por los servicios que presta la Administradora del Fondo.

3.2.4.- Ley sobre Plataforma de Negocios, Ley N° 19.840, de 2002.

Quizás sea esta normativa, una de las últimas etapas en los regímenes o sistema de imposición que incentiven la llegada de IED., cuya principal característica es evitar la *“triple tributación internacional”*, excluyendo de todo régimen impositivo a las sociedad que quieran acogerse a esta normativa.

La adopción de regímenes de imposición nulos o reducidos en materia de impuestos directos por parte de los Modelos Tributarios, como hemos visto es bastante criticada a nivel internacional, pues constituyen verdaderos paraísos fiscales que atenta contra la transparencia fiscal internacional, constituyendo una competencia dañina entre los Modelos. Sin embargo, si se establecen ciertas medidas básica, normalmente dadas por la OCDE, para asegurar dicha transparencia, son acogidos por medios lícitos de competencia fiscal entre los distintos Estados.

De esta manera, el sistema impositivo que acoge nuestro Modelo, basado en las recomendaciones de la OCDE., se caracteriza por lo siguiente:⁷⁶

1° Han de constituirse en Chile de acuerdo a la Ley Chile, pero no se considerará para los efectos tributarios, con domicilio ni residencia en el país. (artículo 41 D de la Ley de la Renta).

2° Por las rentas de fuente extranjera que se generen, provenientes de las inversiones y/o servicios efectuados o ganancias de capital no se afectan con ningún impuesto a la renta, ya sea por la generación de la misma o por su remesa al exterior.

3° Por las rentas de fuente chilena, estarán afectas al impuesto adicional.

4° Los accionistas sin domicilio o residencia en Chile, quedan liberados de los Impuestos de la Ley de la Renta, respecto de aquellos ingresos que no sean de fuente chilena.

5° Los accionistas con domicilio o residencia en Chile, respecto de las rentas que perciban de tales sociedades, como también el mayor valor que obtengan en la enajenación de las acciones, se afectarán con el régimen general de la Ley de la Renta.

6° En cuanto al tratamiento tributario de la enajenación de acciones representativas de la inversión en una sociedad anónima acogida a este régimen, se establece que “El mayor valor que se obtenga en la enajenación de las acciones representativas de la inversión en una sociedad acogida a la disposiciones de este artículo (41D), no estará afecto a los impuestos de esta ley”. Salvo, que se trate de accionistas con domicilio o residencia en Chile, que en conjunto no posean o participen directa o indirectamente del 75% o más del capital o de las utilidades de las sociedades en comento, o bien, la parte proporcional de dichas acciones que correspondan a las inversiones que se

⁷⁶ Circular N° 43, de 22.08.03.

pueden efectuar en Chile, dentro del total del patrimonio de la sociedad, que correspondan a los accionistas domiciliados o residentes en el extranjero.

7° En cuanto a contabilidad de estas sociedades, ella podrá ser llevada en moneda chilena o extranjera, opción que debe indicarse al momento de iniciar las actividades ante el Servicio de Impuestos Internos.

8° En cuanto a Impuesto al Valor Agregado, estarán gravadas o exentas estas sociedades de acuerdo a las reglas generales.

Frente a este sistema tributario, tan reducido en relación al Impuesto a la Renta, y con el fin de cumplir con las recomendaciones y exigencias establecidas por organismos técnicos internacionales, principalmente OCDE, para velar por la transparencia fiscal, se establece que:

No podrán acogerse a este régimen los accionistas de la Sociedad y los socios o accionistas de aquellos, que tenga su domicilio o residencia en país calificados como paraísos tributarios por la OCDE.

Las sociedades acogidas a este régimen, no les será aplicables las disposiciones sobre secreto y reserva bancario.

3.3.- REAL SITUACIÓN DE LA TRIBUTACION DEL SECTOR MINERO.

Según fuentes de Cochilco y Codelco, entre el año 1991 y 2001 la gran minería privada tributó en promedio 167 millones de dólares anuales, en circunstancias que Codelco, entre 1990 y 2002 aportó al Fisco un promedio de 809 millones de dólares anuales, no obstante que la minería estatal sólo participa con el 46% del total de la producción de cobre. ⁷⁷

⁷⁷ Nuñez Muñoz, Ricardo. Un Royalty para Chile y sus Regiones Mineras. Informe incluido en el Libro UNA POLITICA PARA EL COBRE CHILENO. Comisión Especial para el Estudio de la Tributación de las Empresas Mineras. Jorge Lavandero Illanes. 2004, página 84 y siguientes.

Respecto de la recaudación por concepto de patentes mineras, equivalen en promedio a un 2% de la recaudación tributaria de la Gran Minería.⁷⁸

De acuerdo a los distintos estudios existentes sobre la materia, el bajo aporte de la gran minería privada en la recaudación fiscal supuestamente tendría sus origen a las siguientes causas: Uso de la depreciación Acelerada; Pago de dividendos sin pagar impuestos a la renta; Intereses excesivos pagados a empresas relacionadas; Declaración de precios artificialmente bajos para sus exportaciones; Las empresas mineras exportadoras de concentrado de cobre no declaran el verdadero cobre contenido en concentrado ni de los subproductos contenidos en el mismo; pago de precios artificialmente elevados por concepto de cargos de tratamiento y refinación en la venta de concentrado de cobre; organización de las empresas mineras como sociedades contractuales mineras; realización de operaciones en los mercados a futuro de metales y la existencia de una ley especial que le permite al sector minero amortizar el valor de los yacimientos.⁷⁹

⁷⁸ Desormeaux Rojas, Daniela, op., cit, página 21.

⁷⁹ Leturia, Francisco y Merino, Alvaro. Tributación y Minería en Chile: Antecedentes para un Debate Informado. Centro de Estudios Públicos, Documento de Trabajo N° 354, mayo 2004, páginas 6 a 12.

CAPITULO CUARTO

EL ROYALTY MINERO Y SUS ASPECTOS TRIBUTARIOS.

4.1.- ESTABLECIMIENTO DEL ROYALTY EN CHILE.

En el Informe de la CEPAL sobre Inversión Extranjera en América Latina y el Caribe de 2003, se ha sintetizado el problema claramente, señalando dicho organismo que: *Chile es un país con gran potencial geológico-minero, cuenta con las mayores reservas mundiales de cobre, ubicadas en yacimientos de buena calidad y cercanos a puertos, lo que permite que los costos de producción sean bajos. A esto se agrega el favorable régimen institucional bajo el cual opera la IED en la minería, así como la estabilidad económica y política del país, todo lo cual hace que el sector minero sea atractivo para la IED. En Chile, la gran minería está afecta al régimen tributario general, con la salvedad de que puede optar, en el marco del DL600, por la invariabilidad tributaria. Ciertas características especiales de la gran minería le permiten aprovechar mejor algunos incentivos de carácter general. Uno de ellos es la depreciación acelerada, que hace posible una rápida recuperación de la inversión, lo que constituye un importante estímulo para una actividad con alta densidad de capital. Bajo la forma jurídica de "sociedad contractual minera", estas empresas deben pagar el impuesto a la renta (primera categoría) y el impuesto al giro de dividendos, que es de un 35%. Sin embargo, la ley contiene instrumentos que permiten eludir el pago, como la opción de realizar remesas al exterior sin pagar el impuesto al giro de dividendos, siempre que no aparezcan como utilidades. Además, dado que el pago de intereses está sujeto a sólo un 4%, las empresas registran parte de sus aportes a las filiales como préstamos intracompañía, para así evitar el pago del 35% aplicado a los dividendos. Este régimen impositivo ha permitido a las empresas transnacionales mineras mantener bajos sus costos después del pago de impuestos y tener buena rentabilidad, pero sus aportes a los ingresos fiscales han sido reducidos, más aún si se comparan con los que realiza la estatal Codelco. El cuestionamiento del régimen tributario de la minería surgió con fuerza en el 2002, a raíz de la venta de la mina Disputada de Las Condes, por parte de ExxonMobil, en 1.300 millones de dólares. La polémica se generó porque, en sus 20*

años de operaciones en el país, la empresa declaró sólo pérdidas, con lo que evitó pagar el impuesto a la renta. Como una forma de mejorar el sistema tributario se ha abierto el debate sobre la posibilidad de aplicar a las empresas privadas de la gran minería el pago de una regalía (Royalty), la cual corresponde a un derecho (no un impuesto), que usualmente se cobra a las empresas por extraer un recurso natural no renovable. Los detractores de esta propuesta argumentan que sería una discriminación en contra de la principal actividad del país, mientras que sus promotores opinan que al no pagar regalías por la extracción y el uso del mineral se está creando una situación de discriminación positiva, pues es la única actividad que obtiene gratuitamente sus materias primas. En general, las empresas interpretan los proyectos de cambios tributarios como una modificación de las reglas del juego, y adelantan que someterán sus proyectos a una revisión tendiente a limitarlos si aquellos cambios llegaran a implementarse. Sin embargo, hay que destacar que, dadas las condiciones tanto geológicas como institucionales del país, Chile ofrece a las empresas ventajas que seguirían siendo muy favorables, aún si se aplicara una regalía.

El comprender el tema de la sustentabilidad para un Estado de la explotación de los recursos naturales no renovables puede enfocarse desde dos puntos de vista. Una **sustentabilidad débil**, referida al potencial que tiene una economía para mantener o incrementar su capacidad productiva en el tiempo en conjunto con su nivel de consumo, mediante la mantención o incremento del stock de capital total, implicando la sustentabilidad de las formas de capital. Ampliando de esta forma, el concepto tradicional de capital hacia los recursos naturales, los cuales pueden ser considerados como un tipo de activo que la naturaleza provee.

En este sentido, los recursos naturales no renovables, representan una riqueza, que de ser liquidada y consumida, implicaría un costo o pérdida de capital que impediría que el Estado pueda seguir viviendo con el mismo nivel de vida material en el futuro.

En cambio la **sustentabilidad fuerte**, implica integrar los principios ecológicos donde el capital natural provee algunas funciones de soporte ecosistémico que son

fundamentales para mantener la vida y que no pueden ser sustituidas por otras formas de capital, en este sentido, el stock nacional del capital ambiental no debe disminuir.

Por esta razón, al liquidar los recursos naturales no renovables, el valor de capital natural (que se obtiene de restar al producto todos los costos de explotación, inclusive un ganancia normal a la inversión), *debe ser reinvertido, de tal forma que el flujo de ingresos generado por el recurso pueda ser llevado a perpetuidad, permitiendo un flujo constante de consumo per-cápita en forma indefinida.*⁸⁰

A la luz de los conceptos mundialmente aceptados de lo que se entiende por el Royalty a la explotación de los recursos naturales no renovables y teniendo presente los criterios que imperan en los países que lo aplican es preciso señalar que en ellos se parte del concepto de considerar a los recursos naturales minerales como un bien en stock que conforma un capital natural de propiedad de toda la sociedad y que es necesario reponer económicamente cuando se explota.⁸¹

Cabe señalar que existen distintos tipos de Royalty, a saber:

- Especifico: Basado en el volumen de producción; impone un cargo de (x) unidades monetarias por unidad de producción antes de la aplicación del impuesto a la renta; puede ser deducible del impuesto a la renta.
- Ad Valoren: Basado en el valor bruto de la producción; se aplica un cargo porcentual sobre ingresos brutos en la mina; también es aplicado antes del impuesto a la renta y es deducible de éste.
- Sobre utilidad operacional: Basado en el valor neto de la producción o ganancia contable; se aplica como porcentaje sobre la utilidad operacional (ingresos menos costos de operación y depreciación); es aplicado antes del impuesto a la renta y deducible de éste.

⁸⁰ El Serafy S. 1989. "The proper calculation of income from depletable natural resources. In Environmental accounting for sustainable development". World Bank: Washington D.C U.S.A., pp.10-18.

⁸¹ Nuñez Muñoz, Ricardo. Un Royalty para Chile y sus Regiones Mineras. Informe incluido en el Libro UNA POLITICA PARA EL COBRE CHILENO. Comisión Especial para el Estudio de la Tributación de las Empresas Mineras. Jorge Lavandero Illanes. 2004, página 90y siguientes.

- Sobre utilidad neta: Basado en las ganancias netas que son obtenidas después de permitir un retorno competitivo sobre el activo fijo (costo de oportunidad del activo fijo) es aplicado antes del impuesto a la renta y deducible de éste.
- Sobre renta del recurso: Existencia de renta ($VAN > 0$). Aplicado sobre los flujos de caja positivos (entradas menos salidas), considerando una anualización de la inversión según costo de oportunidad.

Tomado en cuenta la baja recaudación obtenida por el Fisco de Chile de la gran minería privada, considerando la circunstancia de ser el Estado de Chile el mayor productor de cobre del mundo y que dentro de principales países productores de cobre, sólo en Chile, Perú y Rusia (respecto de la cual no existen datos), la actividad minera no estaba afecta a Royalty, con fecha 05 de julio de 2004, el Poder Ejecutivo, envió un primer proyecto de ley que establecía una “Regalía Minera Ad-Valorem y Crea Un Fondo de Innovación para la Competitividad”.

4.2.- PRIMER PROYECTO DE LEY: ESTABLECIMIENTO DE UN ROYALTY AD VALOREM.

El primer proyecto enviado al Congreso por el Poder Ejecutivo por Mensaje N° 126-351, que finalmente no prosperó, establecía una obligación a las concesiones mineras de explotación consistente en el pago de una *regalía ad valorem* al Estado, sobre las ventas netas anuales del explotador, deducidos ciertos costos específicos, siendo la tasa de un 3% para las sustancias minerales metálicas y de un 1% para las sustancias minerales no metálicas. Por otro lado, se establecía la creación de un *Fondo de la Innovación para la Competitividad*, para lo cual, al menos un 80% de los recursos a asignarse, deberán tener un impacto regional identificable, especialmente en las regiones mineras. Asimismo, al menos un 50% de los recursos serán canalizados a través de instituciones o empresas con sede en regiones. Por otro lado, dicho fondo tendrá por finalidad financiar iniciativas que se concentren en actividades productivas regionales, cuya asignación se hará mediante un proceso competitivo y sujeto a una evaluación permanente. Respecto de esto último podemos observar ciertas

características del fondo dotal que contempló Las Ordenanzas de Nueva España en su aplicación a Chile.

El fundamento de dicho proyecto era, en *primer lugar*, el dominio absoluto, exclusivo, inalienable e imprescriptible de todas las minas para el Estado, que consagra el artículo 19 N° 24, inciso sexto de la Constitución Política de la República. Por la explotación de estos recursos naturales no renovables, que poseen un valor intrínseco, debido a la posibilidad de explotarlos rentablemente, el Estado no recibe actualmente ninguna compensación por la extracción y venta de estos recursos valiosos, que según la Constitución le pertenecen. Agrega el Mensaje del Ejecutivo que, no cobrar por el uso de un insumo, provoca además, una disminución artificial en los costos de extracción y procesamiento de productos mineros. Asimismo, dada la naturaleza no renovable de los minerales, ante un eventual agotamiento de estos recursos se perdería una importante fuente de ingresos y bienestar para el país. Y en *segundo lugar*, la necesidad de invertir en conocimiento, ciencia, tecnología e innovación, con el fin de asegurar un crecimiento sostenido en el mediano y largo plazo, una vez, que se produzca el agotamiento lógico de la explotación de los yacimientos mineros.

Para ello, se pretendía modificar la Ley N° 18.097, Orgánica Constitucional sobre Concesiones Mineras, estableciendo como hemos señalado un Royalty Ad valorem, que se aplicaría sobre la venta neta anual de productos mineros. El cual de acuerdo a las descripción de los tipos de Royalty o regalías mineras, corresponde al aplicado sobre la utilidad operacional.

Sin embargo, uno de los inconvenientes de dicha iniciativa, fue no tratar al Royalty como un tributo, sino más bien como un derecho del Estado de Chile, en su carácter de titular del derecho. Generándose un debate acerca de la constitucionalidad de su establecimiento, sobre el particular el profesor Alejandro Silva Bascuñan, señaló: “Un Royalty impuesto por el Estado no es, por su naturaleza, un tributo, sino un precio y no es aplicable, a su respecto, el N° 20 del artículo 19, ni el artículo 62 inciso cuarto N° 1 de la Constitución, precepto éste último que entrega al Presidente la iniciativa exclusiva para imponer tributos. De acuerdo con nuestra Constitución no es posible que el

Estado imponga un royalty a las concesiones mineras, porque no es propietario de la riqueza contenida en esas concesiones”.⁸²

No compartimos la conclusión del profesor Silva Bascuñan, ya que era perfectamente legítimo y Constitucional que el Estado de Chile como titular del derecho de dominio minero pudiera establecer dicha carga o regalía, sin que por ello se vulnerara ningún principio constitucional, tal como lo señalamos en el Capítulo Primero de la presente Tesis, coincidente en parte, con lo señalado por los profesores Verdugo Marinkovic; Pfeffer Urquiaga y Naudon del Río, *“Que la Constitución Política de 1980 adscribe sin reservas al sistema de dominio minero regalista o patrimonial. La regalía minera no constituye un tributo, sino que importa el pago compensatorio por la apropiación de un bien que es de propiedad del Estado. Por tanto, en modo alguno se afecta la invariabilidad tributaria a que se obligó el Estado de Chile según las disposiciones del Decreto Ley 600, ya que dicha invariabilidad es específica y esta circunscrita a las situaciones que taxativamente el referido cuerpo legal permite pactar”*.⁸³

No obstante, estimamos que de haber prosperado dicha iniciativa, sí se hubiera afectado los derechos adquiridos por los inversionistas extranjeros al amparo del DL N° 600, ya que una regalía como la propuesta, si importaba el establecimiento de un tributo, vulnerando los derechos adquiridos por estos, en el especial la invariabilidad del 42% sobre los impuestos finales.

Ello porque una cosa distinta es que el Estado tenga la titularidad del dominio minero y en ese evento establecer una regalía a título de precio o derecho, y otra cosa es la naturaleza jurídica de dicha carga, que jurídicamente constituye un ingreso fiscal obtenido de los particulares. Tanto es así que dicho proyecto no contemplaba ninguna norma que regulare los aspectos tributarios contenidos en los contratos leyes suscritos

⁸² Silva Bascuñan, Alejandro. ¿ROYALTY EN LA MINERÍA NACIONAL?. Informe en Derecho, Santiago, 3 de julio 2003.

⁸³ Verdugo Marinkovic, Mario; Pfeffer Urquiaga, Emilio y Naudon del Río, Alberto. ANÁLISIS CONSTITUCIONAL DEL PROYECTO LEY QUE ESTABLECE UNA REGALÍA MINERA AD-VALOREM Y CREA UN FONDO DE INNOVACIÓN PARA LA COMPETITIVIDAD. Informe en Derecho. Santiago, julio 2004.

por los inversionistas extranjeros al amparo de dicho DL, pero agregaba al artículo 1 del DFL N° Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, la facultad de fiscalizar la correcta determinación y pago de la regalía minera, con lo cual, se concluía claramente que estábamos en presencia de un tributo de carácter interno. En igual sentido, los profesores Francisco Cumplido y Juan José Romero, señala: “Por lo mismo, resulta útil tener presente que el “tributo” es un concepto muy amplio, omnicomprendivo de distintas variedades entre las cuales se encuentran los impuestos y los cánones o regalías” y concluyen “De lo argumentado en el punto anterior, resulta evidente el ejecutivo en ningún caso puede afectar a las actuales concesiones mineras”.⁸⁴

Por estas razones, tomando en cuenta las deficiencias del proyecto no prosperó en la discusión parlamentaria, enviando con fecha 14 de diciembre de 2004 un segundo proyecto de ley, que establece un impuesto específico a la actividad minera.

4.3.- SEGUNDO PROYECTO DE LEY: ESTABLECIMIENTO DE UN IMPUESTO ESPECIFICO A LA ACTIVIDAD MINERA.

La ley N° 20.026, publicada en el diario oficial con fecha 16 de junio de 2005, tiene su origen en el segundo proyecto de ley enviado por el ejecutivo en esta materia, cuyos fundamentos son muy semejantes a los del fracasado primer proyecto de ley. Por un parte, se basa en el dominio patrimonial o regalista del Estado sobre las minas y por el perjuicio económico que causa el no cobro de la explotación de un recurso natural no renovable.

La ley en comento establece un impuesto específico a la renta imponible operacional de la actividad minera, es decir, constituye un Royalty o regalía sobre utilidad operacional según la clasificación doctrinaria. Introduciéndose modificaciones al DL N° 824, de 1974, Ley sobre Impuesto a la Renta y al DL N° 600, de 1974, Estatuto de la Inversión Extranjera.

⁸⁴ Cumplido Cereceda, Francisco; Romero Guzmán, Juan José. LIMITES CONSTITUCIONALES A LA INTERVENCIÓN DEL ESTADO A TRAVÉS DEL ESTABLECIMIENTO DE UNA REGALIA MINERA. Informe en Derecho. Santiago, julio de 2004, páginas 21 y 42.

La ley en comento, introdujo al DL N° 824, el título IV Bis, estableciendo que, serán sujetos pasivos de dicho impuesto, los explotadores mineros, entendiéndose por tales según el artículo 64 Bis de la Ley de la Renta, “toda persona natural o jurídica que extraiga sustancias minerales de carácter concesible y las venda en cualquier estado productivo en que se encuentre”.

La base imponible será la renta imponible operacional de la actividad minera obtenida por un explotador minero, determinada a partir de la renta líquida imponible del impuesto de Primera Categoría (o pérdida tributaria), establecida de acuerdo a los artículos 29 a 33 de la Ley de la Renta, de la cual debe estar deducido previamente como gasto, el impuesto específico a la actividad minera y los ajustes señalados en el artículo 64 bis.⁸⁵

En cuanto a la tasa con que se afectara la renta imponible operacional obtenida por el explotador minero, esta va de un 5% a un 0,5%, según sea el monto anual de venta de toneladas métricas de cobre fino. Entendiéndose por venta, según la ley en comento, “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”. Señalando el Servicio de Impuestos Internos, en la Circular citada, que no sólo debe entenderse en este concepto el contrato de compraventa, sino que también otros por los cuales pueda transferir la propiedad del producto minero, tales como la dación en pago, aportes a sociedades, etc. Para determinar la tasa del impuesto a aplicar, se deberá considerar el valor total de las ventas de productos mineros del conjunto de personas relacionadas con el explotador minero, de acuerdo al artículo 34 N° 2 de la Ley de la Renta, esto es comunidades o sociedades en los términos previstos en el inciso décimo tercero de la letra b) del N° 1, del artículo 20 de la señalada Ley, que realicen actividades como explotador minero.

Asimismo, los contribuyentes afectos a este impuesto deberán declarar y pagarlo en el mes de abril, como también efectuar los respectivos pagos provisionales mensuales o suspenderlos e imputarlos de acuerdo a las normas generales.

⁸⁵ Ver Circular N° 55, de 14 de octubre de 2005, del Servicio de Impuestos Internos.

Por otro lado, la Ley N° 20.026, modificó los artículos 7 e introdujo el artículo 11 Ter al DL N° 600. Estableciéndose que respecto de la invariabilidad tributaria del 42% de los impuestos finales que afecten a los inversionistas, no se considerara el impuesto específico a que se refiere el artículo 64 bis de la Ley de la Renta. En consecuencia, y de acuerdo a la modificación en referencia para la determinación de la carga impositiva efectiva total a la renta, que afecta al inversionista extranjero acogido a la invariabilidad tributaria establecida en el artículo 7° del D.L. N° 600, de 1974, no se considerará el impuesto específico a la minería contenido en el nuevo artículo 64 bis de la Ley de la Renta, expresándose, por lo tanto, que para los efectos de la determinación de dicha carga impositiva sólo considera el Impuesto General de la Primera Categoría y como Impuesto Adicional la diferencia de tasa hasta completar carga del 42% que establece dicho artículo.⁸⁶

Por otro lado, se estableció una nueva invariabilidad de 15 años a los inversionistas extranjeros acogidos al DL N° 600, que realicen una inversión de un monto igual o superior a 50 millones de dólares de los Estados Unidos de América o su equivalente en otras monedas extranjeras, en el desarrollo de proyectos mineros. Los cuales mantendrán invariables las normas legales vigentes a la fecha de suscripción del respectivo contrato de inversión extranjera en lo relativo al impuesto específico a la actividad minera. Sin embargo, los derechos que consagra la nueva norma son incompatible con los beneficios establecidos en los artículos 7 y 11 bis del citado DL.

Con el fin de regular la situación de los Inversionistas Extranjeros que mantengan contratos de inversión extranjera suscritos con el Estado de Chile, conforme a las normas del DL N° 600, de 1974, con anterioridad al día 1 de diciembre de 2004, la Ley N° 20.026, estableció en su artículo segundo transitorio, que no se les aplicará el impuesto específico a la minería, mientras gocen de los derechos que señalan los artículos 7 y 11 bis del Estatuto de la Inversión Extranjera, quedando afectas a dicho impuesto a contar de la fecha de vencimiento de los respectivos contratos o a la fecha de la renuncia a dichas prerrogativas. Ahora bien, de acuerdo al artículo 3 transitorio, si dichos inversionistas y sus empresas estén o pudieran estar afectos a dicho

⁸⁶ Ver Circular N° 60 de 11 de noviembre de 2006, del Servicio de Impuestos Internos

impuesto, podran optar por que se les conceda la nueva invariabilidad que establece el 11 ter, para lo cual deberán solicitar la modificación de su contrato al Comité de Inversiones Extranjeras a más tardar el 30 de noviembre de 2005, debiendo renunciar a las demás invariabilidades tributarias, salvo la referida al tratamiento de la depreciación acelerada de activos, la cual mantendrán hasta el 31 de diciembre de 2007. El plazo de esta nueva invariabilidad será de doce años y la tasa del impuesto será de un 4%.

Por otro lado, el artículo 4 transitorio, regula la situación de los Inversionistas Extranjeros que suscriban contratos de inversión extranjera con el Estado de Chile, conforme a las normas del DL N° 600, de 1974, el o con posterioridad al 1 de diciembre de 2004 y antes de 1 de enero de 2006, se les aplicará la misma reglas anteriores, siendo el plazo de invariabilidad de quince años y la tasa del impuesto será de un 5%.

Una de las novedades es que se introduce, en el artículo 5 transitorio de la Ley N° 20.026, la posibilidad de que empresas afectas al impuesto específico a la minería, que no sean receptoras de inversión extranjera, acogerse a la nueva invariabilidad establecida en el artículo 11 ter del DL N° 600, por un plazo de 12 años, siempre que sus ventas durante el 2004, hayan sido superiores al valor equivalente a 12.000 toneladas métricas de cobre fino, en cuyo caso la solicitud y la suscripción del respectivo contrato será en representación del Estado de Chile por el Ministerio de Economía Fomento y Reconstrucción.

Finalmente, se establece que los inversionistas extranjeros o empresas que opten por acogerse a la nueva invariabilidad del 11 ter del DL N° 600, de 1974, que hayan iniciado o inicien la explotación de proyectos mineros a contar del 1 de diciembre de 2004, deberán llevar contabilidad separada por cada proyecto en la forma que al efecto determine el Servicio de Impuestos Internos. Asimismo, tendrá un crédito equivalente a un 50% del impuesto específico a la minera, que deban pagar por los años comerciales 2006 y 2007, imputable al Impuesto a la Renta de Primera Categoría y en caso de existir remanente no habrá derecho a devolución, ni podrá imputarse a otros

impuestos, pasando a constituir dicho excedente un gasto necesario para producir la renta, deducible de acuerdo al artículo 64 bis de la Ley de la Renta.

4.4.- TERCER PROYECTO DE LEY: CASO MINERA ESCONDIDA.

Luego de casi ocho meses de la dictación de la Ley N° 20.026, que establecía un impuesto específico a la actividad minera, que constituye un avance en mejorar la baja recaudación fiscal que se obtiene de la gran minería privada, el Ejecutivo debió enviar con fecha 07 de marzo de 2006, un proyecto de Ley que modificará las reglas introducidas por el artículo segundo transitorio, ante la existencia de un vacío de la normativa, como señaló en su momento el ex – ministro de hacienda, don Nicolás Eyzaguirre Guzmán.⁸⁷

El fundamento de la Ley N° 20.097, publicada en el diario oficial el 08 de abril de 2006, fue la situación que se produjo en la Minera Escondida, dentro de la cual, el socio minoritario, el inversionista japonés Jeco, amparado en la invariabilidad tributaria del artículo 11 bis del DL N° 600, pretendía extender el beneficio a toda la inversión, eximiendo del pago del impuesto específico a los demás inversionistas extranjeros, socios mayoritarios, BHP Billiton y RTZ, quienes habían renunciado a dichos beneficios, basándose en el artículo segundo transitorio de la Ley N° 20.026, y en la interpretación que de dicha norma había dado el Servicio de Impuestos Internos, mediante la Circular N° 60, de 11 de noviembre de 2005.

La nueva ley modifica el régimen transitorio en dos aspectos. Respecto del crédito tributario especial para empresas con socios que tengan garantía de invariabilidad tributaria y socios sin ella, y una nueva alternativa para inversionistas acogidos al DL N° 600, en materia de depreciación acelerada.

⁸⁷ La Nación. Chile. 13 de marzo de 2006. “Yo no hablaría de error, hablaría de vacío, en el sentido que el proyecto no se puso en el caso en que un socio de una empresa quedara con invariabilidad tributaria de 42%. La razón por la que el proyecto no se puso en ese caso es porque no es conveniente para ese socio pagar 7 puntos más de impuestos por utilidades y lograr a cambio de eso eximirse de un pago de impuestos de 4%. Por eso no nos pusimos en el caso, porque no tenía sentido económico”.

Para ello, se incorporaron tres incisos al artículo segundo transitorio de la Ley N° 20.026, regulando la utilización del crédito tributario especial, distinguiéndose entre los inversionistas socios que gocen de los derechos de invariabilidad tributaria establecidos en los artículos 7 y 11 bis del DL N° 600, y aquellos que no gocen de ninguno de ellos o que habiendo renunciado, sólo gocen de la invariabilidad de N° 2 del artículo 11 bis. Los primeros, tendrán derecho a deducir del Impuesto adicional establecido en el inciso primero del artículo 60 de la Ley de la renta que les afecta, un crédito por el impuesto específico a la actividad minera pagado por la empresa receptora de la inversión que participan, equivalente a la proporción que la participación de dicho socio en las utilidades de la empresa minera represente en el total del impuesto específico, reajustado de acuerdo a la variación del IPC en el período señalado en ley, al cual se le deducirá la cantidad que resulte de aplicar la tasa del Impuesto de Primera Categoría que corresponda sobre el monto del impuesto específico que dedujo la empresa como gasto en la determinación de su renta líquida imponible, en la proporción de la participación del socio. De existir excedente a favor del inversionista, dicho remanente se devolverá como un pago provisional.⁸⁸

Por otro lado, el artículo octavo transitorio, permite a los inversionistas que optaron por el régimen del artículo tercero transitorio, es decir, inversionistas o sus empresas que estén o pudieran estar afectos a dicho impuesto, que opte por que se les conceda la nueva invariabilidad que establece el 11 ter y que mantienen la invariabilidad del artículo 11 bis N° 2 del DL N° 600, referida al tratamiento de la depreciación acelerada de activos, la cual mantendrán hasta el 31 de diciembre de 2007, podrán descontar de la renta imponible operacional establecida en el artículo 64 bis de la Ley sobre Impuesto a la Renta, los intereses pagados o devengados sobre cantidades adeudadas, dentro del año a que se refiere el impuesto, no pudiéndose descontar los intereses pagados o adeudados a entidades relacionadas con el explotador minero, en aquella parte que sean consideradas exceso de endeudamiento, de acuerdo al artículo 59 N° 1 de la Ley de la Renta. Para ello, deberán renunciar expresa e irrevocablemente a la invariabilidad señalada, mediante solicitud al Comité de Inversiones Extranjeras, a más tardar el día 30 de junio de 2006.

⁸⁸ Ver Circular N° 34, de 20 de Junio de 2006, del Servicio de Impuestos Internos

CAPITULO QUINTO

CONCLUSIONES.

Para explicar el vínculo jurídico que une al Estado con los yacimientos mineros, existen principalmente, dos teorías de carácter privatistas, la primera en virtud de la cual el Estado tiene un dominio “eminente o radical”, que se funda en la soberanía de éste y que sólo permite entregar en propiedad los yacimientos a los particulares, en quienes queda radicado definitivamente el dominio de las minas y, la segunda en donde el Estado tiene un dominio “patrimonial” sobre las minas, quien detentaría todos los atributos propios del dominio facultándolo sólo para otorgar la concesión de los yacimientos a los particulares. Frente a estas posturas, existe un Teoría del “dominio público especial” del Estado sobre las minas, fundado en un soporte jurídico de potestades, a través de las cuales éste puede establecer quienes pueden explotar las cosas calificadas como públicas, ordenándolas de acuerdo con exigencias de los intereses generales.

Sin embargo, como lo desarrollamos en el Capítulo Primero de la presente tesis, de acuerdo a las historia de las normas que rigen la materia, como asimismo, a lo que establece la Constitución Política de la República, podemos afirmar que el Estado tiene una especie de propiedad sobre todos los yacimientos mineros, y en dicho sentido puede establecer tributos o gravámenes por su explotación por los particulares, quienes tendrán mayores o mejores garantías, dependiendo de tipo de sustancia, denunciable o no, que tenga el yacimiento.

De lo anterior, es decir establecida la posibilidad constitucional y legal de consagrar por parte del Estado un gravamen o tributo, por ser el titular del dominio minero, debíamos establecer, ¿si el Royalty minero es un tributo o un recurso originario fundado en el dominio minero que el Estado posee sobre las minas?. Para ello, analizamos en el Capítulo Segundo, como en virtud del ejercicio del Poder o Potestad Tributaria, este nuevo tributo o gravamen era fruto de su ejercicio, pero debían respetarse todas las limitaciones en su establecimiento, principalmente las garantías consagradas a los Inversionistas Extranjeros acogidos al DL N° 600, de 1974. No obstante que en el

origen de la discusión parlamentaria, recaída en el primer proyecto presentado por el ejecutivo sobre esta materia, se trataba como un recurso originario o patrimonial del Estado, debió establecerse, en la ley que finalmente fue aprobada, Ley N° 20.026, de 2005, que se trataba de recurso tributario, debiendo respetarse los derechos adquiridos por los inversionistas.

En este sentido, la fuente materia del establecimiento de un Royalty o regalía a la gran minería privada, obedeció al bajo aporte a las arcas fiscales que representaba la explotación de los yacimientos en manos de los particulares a la economía del país, que alcanzo a 642 millones de dólares anuales menos que el aporte de la empresa estatal Codelco, no obstante representar 54% de la producción de cobre. Por otro lado, debemos hacer presente que la mayor producción de cobre, se vio incrementada precisamente por estar entregada su explotación a los particulares, principalmente inversionistas extranjeros acogidos al DL N° 600, de 1974. Siendo este sector el mayor receptor de la Inversión Extranjera de nuestro país, representando al año 2002, un 70% de la inversión extranjera materializada en 1994 y de un 58% en el 2002.⁸⁹

En base a lo anterior, en el capítulo tercero, analizamos la importancia del Decreto Ley N° 600, de 1974, como instrumento de atracción para la inversión extranjera, cuyas normas debían ser compatibilizadas con el establecimiento del royalty o regalía a la minería, pero que tal como lo señalara el Informe de la CEPAL, no afectaría nuestra economía, “dadas las condiciones tanto geológicas como institucionales del país, Chile ofrece a las empresas ventajas que seguirían siendo muy favorables, aun si se aplicara una regalía”.

Tomando en cuenta dicho escenario, se dicta luego de un arduo debate legislativo, la Ley N° 20.026, de 2005, estableciendo un impuesto específico a la renta imponible operacional de la actividad minera, es decir, constituye un Royalty o regalía sobre utilidad operacional según la clasificación doctrinaria. Introduciéndose modificaciones al DL N° 824, de 1974, Ley sobre Impuesto a la Renta y al DL N° 600, de 1974,

⁸⁹ Desormenau Rojas, Daniela. , op., cit, página 10. Fuente: Comité de Inversiones Extranjeras.

Estatuto de la Inversión Extranjera, que analizamos en el Capítulo Cuarto de la presente tesis.

En primer término, se introdujeron modificaciones sustanciales al DL N° 824, Ley de Impuesto a la Renta, creándose el título IV Bis, donde se fija los elementos de esta nueva obligación, señalándose quienes serán sujetos pasivos de dicho impuesto, los explotadores mineros, la base imponible, la tasa con que se afectará la renta imponible operacional obtenida por el explotador minero, que va de 5% a un 0,5%, según sea el monto anual de venta de toneladas métricas de cobre fino. Como asimismo, las limitaciones del exportador minero, con el conjunto de personas relacionadas con él y las normas de administración de este nuevo tributo, es decir, la obligación de declarar y pagarlo en el mes de abril, como también efectuar los respectivos pagos provisionales mensuales o suspenderlos e imputarlos de acuerdo a las normas generales.

Por otro lado, se modifica el DL N° 600 de 1974, dejándose claramente establecido que, no se considerará el impuesto específico a la minería contenido en el nuevo artículo 64 bis de la Ley de la Renta, en la invariabilidad del 42% que consagra el artículo 7 de dicho cuerpo legal, a fin de respetar los derechos adquiridos por los inversionistas que hayan suscrito contratos con el Estado de Chile.

Uno de los aspectos más significativos, es el establecimiento de una nueva invariabilidad de 15 años a los inversionistas extranjeros acogidos al DL N° 600, que realicen una inversión de un monto igual o superior 50 millones de dólares de los Estados Unidos de América o su equivalente en otras monedas extranjeras, en el desarrollo de proyectos mineros. Los cuales mantendrán invariables las normas legales vigentes a la fecha de suscripción del respectivo contrato de inversión extranjera en lo relativo al impuesto específico a la actividad minera, la cual es incompatible con los beneficios establecidos en los artículos 7 y 11 bis del citado DL.

Asimismo, se establecen regímenes alternativos transitorios para armonizar los derechos o beneficios existentes con esta nueva invariabilidad tributaria, respecto de aquellos inversionistas o sus empresas, que tengan suscrito sus contratos, con

anterioridad al 1 de diciembre de 2004, que estén o puedan estar afectos a este nuevo impuesto, quienes deberán renunciar a las demás invariabilidades tributarias, salvo la referida al tratamiento de la depreciación acelerada de activos, la cual mantendrán hasta el 31 de diciembre de 2007, extendiéndose esta nueva invariabilidad por el plazo de doce años y dejando la tasa del impuesto en un 4%. Y respecto, de los Inversionistas Extranjeros que suscriban contratos de inversión extranjera con el Estado de Chile, el o con posterioridad al 1 de diciembre de 2004 y antes de 1 de enero de 2006, se les aplicara las mismas reglas anteriores, siendo el plazo de invariabilidad de quince años y la tasa del impuesto será de un 5%.

Otra de las novedades que se introducen, es la posibilidad de suscribir un contrato-ley, para gozar de la a la nueva invariabilidad establecida en el artículo 11 ter del DL N° 600, por un plazo de 12 años, en idénticas condiciones a las que rigen para los inversionistas extranjeros acogidos al DL N° 600, afectos al impuesto específico a la minería, no obstante tratarse de empresas que no sean receptoras de inversión extranjera, que cumplan ciertos requisitos, en cuyo la representación del Estado de Chile será del Ministerio de Economía Fomento y Reconstrucción.

De igual manera, se establecen ciertas normas de administración de estos beneficios, estableciéndose que los inversionistas o empresas que hayan iniciado o inicien la explotación de proyectos mineros a contar del 1 de diciembre de 2004, deban llevar contabilidad separada por cada proyecto en la forma que al efecto determine el Servicio de Impuestos Internos. Como asimismo, el derecho a un crédito equivalente a un 50% del impuesto específico a la minera, pagado por los años comerciales 2006 y 2007, que será imputable al Impuesto a la Renta de Primera Categoría, sin que pueda solicitarse la devolución del remanente dicho impuesto una vez efectuada las imputaciones o pueda compensarse a otros impuestos, pasando a constituir dicho excedente un gasto necesario para producir la renta, deducible de acuerdo al artículo 64 bis de la Ley de la Renta.

No obstante el avance que en la materia constituye la dictación de la Ley N° 20.026, luego de casi ocho meses, el Ejecutivo debió enviar un nuevo proyecto de ley que

modificara las reglas introducidas por el artículo segundo transitorio, dictándose la Ley N° 20.097, publicada en el diario oficial el 08 de abril de 2006, a raíz del problema surgido con la Minera Escondida, y la aplicación del régimen contenido en el artículo segundo transitorio, que no regulaba la situación de que dentro de una sociedad existieran tanto inversionistas regidos con las invariabilidades existentes en el DL N° 600, y otros que habían renunciado a dichas invariabilidades, en cuyo evento se entendía amparada toda la inversión, eximiéndola del pago del impuesto específico.

La nueva ley modificó el régimen transitorio en dos aspectos. Respecto del crédito tributario especial para empresas con socios que tengan garantía de invariabilidad tributaria y socios sin ella. Los primeros, tendrán derecho a deducir del Impuesto adicional establecido en el inciso primero del artículo 60 de la Ley de la renta que les afecta, un crédito por el impuesto específico a la actividad minera pagado por la empresa receptora de la inversión que participan, equivalente a la proporción que la participación de dicho socio en las utilidades de la empresa minera represente en el total del impuesto específico, reajustado de acuerdo a la variación del IPC en el período señalado en ley, al cual se le deducirá la cantidad que resulte de aplicar la tasa del Impuesto de Primera Categoría que corresponda sobre el monto del impuesto específico que dedujo la empresa como gasto en la determinación de su renta líquida imponible, en la proporción de la participación del socio. De existir excedente a favor del inversionista, dicho remanente se devolverá como un pago provisional. Por su parte los socios que hayan renunciado a las invariabilidades se registrarán por las normas generales que para la utilización de dicho crédito se habían dictado.

Finalmente, se estableció una nueva alternativa para inversionistas acogidos al DL N° 600, en materia de depreciación acelerada, que opte por que se les conceda la nueva invariabilidad que establece el 11 ter, la cual mantendrán hasta el 31 de diciembre de 2007. Ello, previa renuncia expresa e irrevocable de dicho beneficio, podrán descontar de la renta imponible operacional establecida en el artículo 64 bis de la Ley sobre Impuesto a la Renta, los intereses pagados o devengados sobre cantidades adeudadas, dentro del año a que se refiere el impuesto, no pudiéndose descontar los intereses pagados o adeudados a entidades relacionadas con el explotador minero, en

aquella parte que sean consideradas exceso de endeudamiento, de acuerdo al artículo 59 N° 1 de la Ley de la Renta.

Con todo, la nueva normativa constituirá, en nuestra opinión, una herramienta eficaz para mejorar los niveles de recaudación fiscal por los ingresos que los inversionistas extranjeros obtengan por la explotación de los recursos naturales no renovables, cuyo dominio pertenece al Estado. Tomando en cuenta que de acuerdo a los estudios realizados por la Comisión Chilena del Cobre, se espera una inversión global de Mill US\$ 13.0 090, que se materialice en la minería chilena del cobre y del oro, como asimismo, que la producción de cobre mine crezca en un 29,1% al año 2012.⁹⁰

De esta manera se satisface claramente el espíritu de la nueva normativa, reflejada en los objetivos propuestos en los proyectos de ley que le dieron su origen, *“porque el cobro del impuesto permite que los oferentes de productos mineros internalicen el costo correspondiente al valor del mineral extraído y la recaudación obtenida permitirá incrementar el esfuerzo fiscal destinado al fortalecimiento de la capacidad innovadora del país”*. Al considerar como lo ha señalado el Ministro de Hacienda, don Andrés Velasco, que en el presupuesto del 2006 se asignaron cerca de US\$ 80 millones a innovación, a cuenta de los recursos recaudados por dicho impuesto. Lo que ha implicado, por ejemplo, que los fondos de CORFO disponibles para innovación se incrementaron en un 65% entre el 2005 y 2006; incremento que en igual período es del orden del 20% en Conicyt.⁹¹

Este aumento en la recaudación fiscal, en cierta medida ha rendido sus frutos en materia de innovación tecnológica, con el desarrollo por parte de Codelco de la tecnología de biolixiviación de concentrados de cobre, destinada a ser comercializada a nivel mundial. Siendo esperable que, a largo plazo, se incremente no sólo la recaudación, sino también el desarrollo de nuevas tecnologías en estas materias, considerando que las proyecciones se realizaron estimado el precio del cobre, a un

⁹⁰ Comisión Chilena del Cobre. INVERSIÓN EN LA MINERÍA DEL COBRE Y DEL ORO. Proyección del período 2006-2010, actualizada a agosto de 2006. DE/51/2006.

⁹¹ <http://www.hacienda.gov.cl/prensa>, de fecha 10/05/2006.

dólar promedio por libra, el cual ha fluctuado en el presente año en tres dólares y fracción por libra, superando con creces dichas expectativas.

BIBLIOGRAFÍA

Tratados, Manuales y cursos

- Alessandri R, Arturo y Somarriva U, Manuel. DERECHO CIVIL. Parte Preliminar y Parte General. Tomo II. Editorial Jurídica Conosur, quinta edición, 1991.
- Anguita, Ricardo. LEYES PROMULGADAS EN CHILE DESDE 1810 HASTA EL 1° DE JUNIO DE 1912, T. I. Imprenta, Litografía i Encuadernación Barcelona. Santiago, 1912.
- Avilés Hernández, Víctor Manuel. LEGALIDAD TRIBUTARIA. Garantía Constitucional del Contribuyente. Editorial Jurídica de Chile, 2005.
- Burgoa. Ignacio. Las Garantías Individuales. IV Edición, México, Editorial Porrúa S.A. 1965.
- Concha Pérez de Ayala Pelayo. Temas de Derecho Financiero. Servicio publicaciones facultad Derecho Universidad Complutense. Madrid.1990.
- Crónica de América, Ed.Plaza & Janés, Barcelona, 1990.
- Dougnac Rodríguez, Antonio. PROYECCION DE LAS ORDENANZAS DE MINERIA DE NUEVA ESPAÑA EN CHILE (1787-1874). Rev. Estad. Hist.-juríd., 1999, N° 21, p. 111-158. ISSN 0716-5455.
- Eugenio Olgún Arriaza; Principios de Derecho Tributario; Editorial Jurídica.
- Evans de la Cuadra, Enrique; Evans Espiñeira, Eugenio. LOS TRIBUTOS ANTE LA CONSTITUCIÓN. Editorial Jurídica de Chile, 1997.
- Fernandois Vöhringer, Arturo. DERECHO CONSTITUCIONAL ECONÓMICO. Ediciones Universidad Católica de Chile, Tomo I, Primera Edición.
- Giuliani Fonrouge. Carlos. Derecho Financiero. Tomo I. 9ª Edición, Ediciones La Ley, Bs. As. 2004.
- Jarach, Dino. FINANZAS PÚBLICAS Y DERECHO TRIBUTARIO. Editorial Abeledo-Perrot, Bs. As., tercera edición. 2003.
- Jarach. Dino. Curso Superior de Derecho Tributario. Argentina.
- Juan Eduardo Figueroa Valdés; Las Garantías Constitucionales del contribuyente en la Constitución de 1980; Prologo de Alejandro Silva Bascuñan; Editorial Jurídica de Chile.
- Lara Berrios. Bernardo. Apuntes Derecho Tributario. Universidad Central. 1999.
- Lira Ovalle, Samuel. CURSO DE DERECHO DE MINERIA. Editorial Jurídica de Chile, Tercera Edición, 1998.
- Manuel Vargas V, "Obligación Civil y Obligación Tributaria". Editorial Jurídica Conosur Ltda. 3ª edición, 1995.
- Martín. José María; Rodríguez Usé. Guillermo. Derecho Tributario General. II Edición. 1995.
- Massone F., Pedro. Principios de Derecho Tributario. Edeval. Valparaíso. 1975. Pág. 28.
- Mayorga Lorca, Roberto; Morales Godoy, Joaquin y Polanco Lazo Rodrigo. INVERSION EXTRANJERA REGIMEN JURIDICO Y SOLUCION DE

CONTROVERSIAS. Aspectos Nacionales e Internacionales. Editorial LexisNexis, 2005, página 55.

- Nuñez Muñoz, Ricardo. Un Royalty para Chile y sus Regiones Mineras. Informe incluido en el Libro UNA POLITICA PARA EL COBRE CHILENO. Comisión Especial para el Estudio de la Tributación de las Empresas Mineras. Jorge Lavandero Illanes. 2004, página 84 y siguientes.
- Pérez Royo. Fernando. Derecho Financiero y Tributario. Editorial Civitas. 1993.
- Pfeffer Urquiaga, Emilio. "Manual de Derecho Constitucional" , Tomo 1, Editorial Conosur.
- Posner, Richard A. "EL ANALISIS ECONOMICO DEL DERECHO". Fondo de Cultura Económica. México, Primera Reimpresión, 2000.
- Principio Tributarios Constitucionales. Co-Edición del Tribunal de la Federación, (México), Universidad de Salamanca, (España) y el Instituto Cultural Domecq, (México).
- Radovic Schoepen, Angela. OBLIGACIÓN TRIBUTARIA. Editorial Jurídica Conosur Ltda., 1998.
- Sáinz de Bujanda, F.: Sistema de Derecho Financiero. Tomo I. Vol. 1, Madrid,1977,
- Sáinz de Bujanda. F. Lecciones de Derecho Financiero. Facultad de Derecho de la Universidad Complutense. Madrid. 1990.
- Soler, Osvaldo H. DERECHOS Y DEFENSAS DEL CONTRIBUYENTE FRENTE AL FISCO. Ediciones La Ley, Bs.As., 2001.
- Vergara Blanco, Alejandro. INSTITUCIONES DE DERECHO DE MINERIA. Apuntes de Clases, Pontífice Universidad Católica de Chile.

Informes de Organismo Técnicos e Informes en Derecho.

- Comisión Chilena del Cobre, Dirección de Fiscalización. "Inversión Extranjera En La Minería Chilena". 1999. Colección de Anuarios.
- Comisión Chilena del Cobre. "Inversión En La Minería Del Cobre Y Del Oro. Proyección del período 2006-2010", actualizada a agosto de 2006. DE/51/2006.
- Cumplido Cereceda, Francisco; Romero Guzmán, Juan José. "Limites Constitucionales A La Intervención Del Estado A Través Del Establecimiento De Una Regalía Minera". Informe en Derecho. Santiago, julio de 2004.
- Desormenaux Rojas, Daniela. Royalty a la Minería. Cámara Chilena de la Construcción, Gerencia de Estudios. Abril 2004.
- El Serafy S. 1989. "The proper calculation of income from depletable natural resources. In Environmental accounting for sustainable development". World Bank: Washington D.C U.S.A., pp.10-18.
- Leturia, Francisco y Merino, Alvaro. Tributación y Minería en Chile: Antecedentes para un Debate Informado. Centro de Estudios Públicos, Documento de Trabajo N° 354, mayo 2004.
- Silva Bascuñan, Alejandro. ¿Royalty En La Minería Nacional?. Informe en Derecho, Santiago, 3 de julio 2003.
- Verdugo Marinkovic, Mario; Pfeffer Urquiaga, Emilio y Naudon del Río, Alberto. "Análisis Constitucional Del Proyecto Ley Que Establece Una

Regalía Minera Ad-Valorem Y Crea Un Fondo De Innovación Para La Competitividad". Informe en Derecho. Santiago, julio 2004.

- Informes de la CEPAL, años 2002, 2003 y 2004.
- Informe de FMI, año 2002 y 2003.

Leyes, Circulares y Oficios.

- Constitución Política de la República de Chile, 1980.
- Código de Minería, 1983.
- Código Tributario, 1974.
- Ley orgánica constitucional N° 18.097 sobre concesiones mineras, de 1982.
- Ley sobre Impuesto a la Renta, Decreto Ley N° 824, de 1974.
- Estatuto del Inversionista Extranjero, Decreto Ley N° 600, de 1974.
- Ley sobre Fondo de Inversión de Capital Extranjero, Ley N° 18.657, de 1987.
- Ley sobre Plataforma de Negocios, Ley N° 19.840, de 2002.
- Circular N° 65, de 25.09. 2001, del Servicio de Impuestos Internos.
- Circular N° 24, de 14.03.02, del Servicio de Impuestos Internos.
- Circular N° 34, de 20 de Junio de 2006, del Servicio de Impuestos Internos
- Circular N° 43, de 22.08.03, del Servicio de Impuestos Internos
- Circular N° 48, de 26.09.03, del Servicio de Impuestos Internos.
- Circular N° 60, de 02. 12.2003, del Servicio de Impuestos Internos.
- Circular N° 55, de 14 de octubre de 2005, del Servicio de Impuestos Internos.
- Circular N° 60 de 11 de noviembre de 2006, del Servicio de Impuestos Internos
- Oficio N° 84 de 10.01.84, del Servicio de Impuestos Internos
- Oficios N° 3115 de 24/07/01 y N° 2968 de 20/08/02, del Servicio de Impuestos Internos.
- Oficio N° 3.939, de 19 de agosto de 2004, del Servicio de Impuestos Internos.

Diario, Periódicos y revistas.

- La Nación. Chile. 13 de marzo de 2006.

Paginas Web.

- www.sii.cl
- www.minhac.es
- www.hacienda.gov.cl
- www.fmi.org
- www.cepal.org
- www.ciat.org
- www.ocde.org

ANEXO N° 1

CIRCULAR N° 55 DEL 14 DE OCTUBRE DEL 2005

MATERIA : INSTRUCCIONES SOBRE IMPUESTO ESPECÍFICO QUE AFECTA A LA RENTA OPERACIONAL DE LA ACTIVIDAD MINERA OBTENIDA POR UN EXPLOTADOR MINERO.

I.- INTRODUCCIÓN

a) En el Diario Oficial de fecha 16 de junio de 2005, se ha publicado la Ley N° 20.026, la cual mediante el N° 1 de su artículo 1° incorpora a continuación del actual Título IV de la Ley sobre Impuesto a la Renta, un nuevo Título signado como “**TÍTULO IV BIS**”, en el que se establece un impuesto específico que afecta a la actividad minera realizada por un explotador minero, contemplándose en el artículo 64 bis del referido título la forma en que se determinará y aplicará dicho tributo. Además, la referida ley en los números siguientes de su artículo 1°, introduce algunas modificaciones a los artículos 31, 65, 84, 90, 93 y 94 de la Ley de la Renta, innovaciones que tienen por objeto adecuar o armonizar el texto de las referidas normas con el nuevo impuesto específico que afecta la actividad minera.

b) La presente Circular tiene por objeto dar a conocer el texto del nuevo título que se incorpora a la Ley de la Renta (**Título IV bis**) y el texto actualizado de aquellas otras disposiciones de la ley del ramo que se modifican, precisando al mismo tiempo la forma en que se determinará y aplicará el impuesto específico que se establece para la actividad minera y los alcances tributarios de aquellas normas que se modifican con motivo del gravamen antes mencionado.

II.- NORMAS LEGALES ACTUALIZADAS DE LA LEY DE LA RENTA

a) Con motivo de las modificaciones introducidas a la Ley de la Renta por la Ley N° 20.026, publicada en el D.O. 16.06.2005, los artículos del primer cuerpo legal citado han quedado del siguiente tenor, indicándose el cambio incorporado en negrita:

“**Artículo 31º.-** La renta líquida de las personas referidas en el artículo anterior se determinará deduciendo de la renta bruta todos los gastos necesarios para producirla que no hayan sido rebajados en virtud del artículo 30º, pagados o adeudados, durante el ejercicio comercial correspondiente, siempre que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio. No se deducirán los gastos incurridos en la adquisición, mantención o explotación de bienes no destinados al giro del negocio o empresa, de los bienes de los cuales se aplique la presunción de derecho a que se refiere el inciso primero del artículo 21 y la letra f), del número 1º, del artículo 33, como tampoco en la adquisición y arrendamiento de automóviles, station wagons y similares, cuando no sea éste el giro habitual, y en combustibles, lubricantes, reparaciones, seguros y, en general, todos los gastos para su mantención y funcionamiento. No obstante, procederá la deducción de estos gastos respecto de los vehículos señalados cuando el Director del Servicio de Impuestos Internos los califique previamente de necesarios, a su juicio exclusivo.

Sin perjuicio de lo indicado en el inciso precedente, los gastos incurridos en el extranjero se acreditarán con los correspondientes documentos emitidos en el exterior de conformidad a las disposiciones legales del país respectivo, siempre que conste en ellos, a lo menos, la individualización y domicilio del prestador del servicio o del vendedor de los bienes adquiridos según corresponda, la naturaleza u objeto de la operación y la fecha y monto de la misma. El contribuyente deberá presentar una traducción al castellano de tales documentos cuando así lo solicite el Servicio de Impuestos Internos. Aún en el caso que no exista el respectivo documento de respaldo, la Dirección Regional podrá aceptar la deducción del gasto si a su juicio éste es razonable y necesario para la operación del contribuyente, atendiendo a factores tales como la relación que exista entre las ventas, servicios, gastos o los ingresos brutos y el desembolso de que se trate de igual o similar naturaleza, de contribuyentes que desarrollen en Chile la misma actividad o una semejante.

Especialmente procederá la deducción de los siguientes gastos, en cuanto se relacionen con el giro del negocio:

1º.- Los intereses pagados o devengados sobre las cantidades adeudadas, dentro del año a que se refiere el impuesto. No se aceptará la deducción de intereses y reajustes pagados o adeudados, respecto de créditos o préstamos empleados directa o indirectamente en la adquisición, mantención y/o explotación de bienes que no produzcan rentas gravadas en esta categoría.

2º.- Los impuestos establecidos por leyes chilenas, en cuanto se relacionen con el giro de la empresa y siempre que no sean los de esta ley, **con excepción del impuesto establecido en el artículo 64 bis en el ejercicio en que se devengue**, ni de bienes raíces, a menos que en este último caso no proceda su utilización como crédito y que no constituyan contribuciones especiales de fomento o mejoramiento. No procederá esta rebaja en los casos en que el impuesto haya sido sustituido por una inversión en beneficio del contribuyente.

3º.-

“TITULO IV BIS Impuesto específico a la actividad minera

Artículo 64 bis.- Establécese un impuesto específico a la renta operacional de la actividad minera obtenida por un explotador minero.

Para los efectos de lo dispuesto en el presente artículo se entenderá por:

1) Explotador minero, toda persona natural o jurídica que extraiga sustancias minerales de carácter concesible y las venda en cualquier estado productivo en que se encuentren.

2) Producto minero, la sustancia mineral de carácter concesible ya extraída, haya o no sido objeto de beneficio, en cualquier estado productivo en que se encuentre.

3) Venta, 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.

El impuesto a que se refiere este artículo se aplicará a la renta imponible operacional del explotador minero de acuerdo a lo siguiente:

i) A aquellos explotadores mineros cuyas ventas anuales excedan al valor equivalente a 50.000 toneladas métricas de cobre fino se les aplicará una tasa única de impuesto de 5%;

ii) A aquellos explotadores mineros cuyas ventas anuales sean iguales o inferiores al valor equivalente a 50.000 toneladas métricas de cobre fino y superiores al valor equivalente a 12.000 toneladas métricas de cobre fino, se les aplicará una tasa equivalente al promedio por tonelada de lo que resulte de aplicar lo siguiente:

Sobre la parte que exceda al valor equivalente a 12.000 toneladas métricas de cobre fino y no sobrepase el equivalente a 15.000 toneladas métricas de cobre fino, 0,5%;

Sobre la parte que exceda al valor equivalente a 15.000 toneladas métricas de cobre fino y no sobrepase el equivalente a 20.000 toneladas métricas de cobre fino, 1%;

Sobre la parte que exceda al valor equivalente a 20.000 toneladas métricas de cobre fino y no sobrepase el equivalente a 25.000 toneladas métricas de cobre fino, 1,5%;

Sobre la parte que exceda al valor equivalente a 25.000 toneladas métricas de cobre fino y no sobrepase el equivalente a 30.000 toneladas métricas de cobre fino, 2%;

Sobre la parte que exceda al valor equivalente a 30.000 toneladas métricas de cobre fino y no sobrepase el equivalente a 35.000 toneladas métricas de cobre fino, 2,5%;

Sobre la parte que exceda al valor equivalente a 35.000 toneladas métricas de cobre fino y no sobrepase el equivalente a 40.000 toneladas métricas de cobre fino, 3%;

Sobre la parte que exceda al valor equivalente a 40.000 toneladas métricas de cobre fino, 4,5%;

iii) No estarán afectos al impuesto los explotadores mineros cuyas ventas, durante el ejercicio respectivo, hayan sido iguales o inferiores al equivalente a 12.000 toneladas métricas de cobre fino.

El valor de una tonelada métrica de cobre fino se determinará de acuerdo al valor promedio que el cobre Grado A contado haya presentado durante el ejercicio respectivo en la Bolsa de Metales de Londres, el cual será publicado, en moneda nacional, por la Comisión Chilena del Cobre dentro de los primeros 30 días de cada año.

Para los efectos de determinar la tasa de impuesto a aplicar, se deberá considerar el valor total de venta de productos mineros del conjunto de personas relacionadas con el explotador minero, que puedan ser considerados explotadores mineros de acuerdo al numeral 1), del inciso segundo del presente artículo y que realicen dichas ventas.

Se entenderá por personas relacionadas aquellas a que se refiere el numeral 2°, del artículo 34 de esta ley.

Se entenderá por renta imponible operacional para los efectos de este artículo, la que resulte de efectuar los siguientes ajustes a la renta líquida imponible determinada en los artículos 29 a 33 de la presente ley:

1) Deducir todos aquellos ingresos que no provengan directamente de la venta de productos mineros;

2) Agregar 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;

3) Agregar, en caso que se hayan deducido, las siguientes partidas contenidas en el artículo 31 de la presente ley:

a) Los intereses referidos en el número 1°;

b) Las pérdidas de ejercicios anteriores a que hace referencia el número 3°;

c) El cargo por depreciación acelerada;

d) 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°, amortizados en un plazo inferior a seis años y la proporción que hubiese correspondido deducir por la amortización de dichos gastos en partes iguales, en el plazo de seis años. La diferencia que resulte de aplicar lo dispuesto en esta letra, se

amortizará en el tiempo que reste para completar, en cada caso, los seis ejercicios, y

e) La contraprestación que se pague en virtud de un contrato de avío, compraventa de minerales, arrendamiento o usufructo de una pertenencia minera, o cualquier otro que tenga su origen en la entrega de la explotación de un yacimiento minero a un tercero. También deberá agregarse aquella parte del precio de la compraventa de una pertenencia minera que haya sido pactado como un porcentaje de las ventas de productos mineros o de las utilidades del comprador.

4) Deducir la cuota anual de depreciación por los bienes físicos del activo inmovilizado que hubiere correspondido de no aplicarse el régimen de depreciación acelerada.

Tal como lo establecen los artículos 64 del Código Tributario y 38 de la presente ley, en caso de existir ventas de productos mineros del explotador minero a personas relacionadas residentes o domiciliadas en Chile, para los efectos de determinar la tasa, exención y la base del impuesto a que se refiere este artículo, el Servicio de Impuestos Internos, en uso de sus facultades, podrá impugnar los precios utilizados en dichas ventas. En este caso, el Servicio de Impuestos Internos deberá fundamentar su decisión considerando los precios de referencia de productos mineros que determine la Comisión Chilena del Cobre de acuerdo a sus facultades legales.”

“**Artículo 65º.-** Están obligados a presentar anualmente una declaración jurada de sus rentas en cada año tributario:

1º.- Los contribuyentes gravados con el impuesto único establecido en el inciso tercero del número 8º del artículo 17, en la primera categoría del Título II o en el número 1º del artículo 58º, por las rentas devengadas o percibidas en el año calendario o comercial anterior, sin perjuicio de las normas especiales del artículo 69º. No estarán obligados a presentar esta declaración los contribuyentes que exclusivamente desarrollan actividades gravadas en los artículos 23º y 25º; en cuanto a los contribuyentes gravados en los artículos 24 y 26, tampoco estarán obligados a presentar dicha declaración si el Presidente de la República ha hecho uso de la facultad que le confiere el inciso 1º del artículo 28. Asimismo el Director podrá liberar de la obligación establecida en este artículo a los contribuyentes no domiciliados ni residentes en Chile que solamente obtengan rentas de capitales mobiliarios, sea que éstas se originen en la tenencia o en la enajenación de dichos títulos, aún cuando estos contribuyentes hayan designado un representante a cargo de dichas inversiones en el país. En este caso se entenderá, para los efectos de esta ley, que el inversionista no tiene un establecimiento permanente de aquellos a que se refiere el artículo 58 número 1).

2º.- Los contribuyentes gravados con el impuesto específico establecido en el artículo 64 bis.

3º.- Los contribuyentes del impuesto global complementario establecido en el Título III, por las rentas a que se refiere el artículo 54º, obtenidas en el año calendario anterior, siempre que éstas antes de efectuar cualquier rebaja, excedan, en conjunto, de diez unidades tributarias anuales.

No estarán obligados a presentar la declaración a que se refiere este número los contribuyentes de los artículos 22º y 42º Nº 1, cuando durante el año calendario anterior hubieren obtenido únicamente rentas gravadas según dichos artículos u otras rentas exentas del global complementario.

4º.- Los contribuyentes a que se refieren los artículos 60º inciso primero y 61º, por las rentas percibidas, devengadas o retiradas en el año anterior.

5º.- Los contribuyentes del artículo 47º, salvo que el impuesto se haya reliquidado mensualmente de conformidad al inciso final del citado artículo.

Estas declaraciones podrán ser hechas en un solo formulario, en su caso, y deberán contener todos los antecedentes y comprobaciones que la Dirección exija para la determinación del impuesto y el cumplimiento de las demás finalidades a su cargo.

Inciso penúltimo.- Derogado.

Iguales obligaciones pesan sobre los albaceas, partidores, encargados fiduciarios o administradores, de cualquier género.”

“**Artículo 84º.-** Los contribuyentes obligados por esta ley a presentar declaraciones anuales de Primera y/o Segunda Categoría, deberán efectuar mensualmente pagos provisionales a cuenta de los impuestos anuales que les corresponda pagar, cuyo monto se determinará en la forma que se indica a continuación:

a) Un porcentaje sobre el monto de los ingresos brutos mensuales, percibidos o devengados por los contribuyentes que desarrollen las actividades a que se refieren los números 1º, letra a), inciso décimo de la letra b) e inciso final de la letra d), 3º, 4º y 5º del artículo 20, por los contribuyentes del artículo 34, número 2º, y 34 bis, número 1º, que declaren impuestos sobre renta efectiva. Para la determinación del monto de los ingresos brutos mensuales se estará a las normas del artículo 29.

El porcentaje aludido en el inciso anterior se establecerá sobre la base del promedio ponderado de los porcentajes que el contribuyente debió aplicar a los ingresos brutos mensuales del ejercicio comercial inmediatamente anterior, pero debidamente incrementado o disminuido en la diferencia porcentual que se produzca entre el monto total de los pagos provisionales obligatorios, actualizados conforme al artículo 95, y el monto total del impuesto de primera categoría que debió pagarse por el ejercicio indicado, sin considerar el reajuste del artículo 72.

Si el monto de los pagos provisionales obligatorios hubiera sido inferior al monto del impuesto anual indicado en el inciso anterior, la diferencia porcentual incrementará el

promedio de los porcentajes de pagos provisionales determinados. En el caso contrario, dicha diferencia porcentual disminuirá en igual porcentaje el promedio aludido.

El porcentaje así determinado se aplicará a los ingresos brutos del mes en que deba presentarse la declaración de renta correspondiente al ejercicio comercial anterior y hasta los ingresos brutos del mes anterior a aquél en que deba presentarse la próxima declaración de renta.

En los casos en que el porcentaje aludido en el inciso anterior no sea determinable, por haberse producido pérdidas en el ejercicio anterior o no pueda determinarse por tratarse del primer ejercicio comercial o por otra circunstancia, se considerará que dicho porcentaje es de un 1%.

Las ventas que se realicen por cuenta de terceros no se considerarán, para estos efectos, como ingresos brutos. En el caso de prestación de servicios, no se considerarán entre los ingresos brutos las cantidades que el contribuyente reciba de su cliente como reembolso de pagos hechos por cuenta de dicho cliente, siempre que tales pagos y los reembolsos a que den lugar se comprueben con documentación fidedigna y se registren en la contabilidad debidamente individualizados y no en forma global o estimativa;

b) 10% sobre el monto de los ingresos mensuales percibidos por los contribuyentes que desempeñen profesiones liberales, por los auxiliares de la administración de justicia respecto de los derechos que conforme a la ley obtienen del público y por los profesionales Contadores, Constructores y Periodistas, con o sin título universitario. La misma tasa anterior se aplicará para los contribuyentes que desempeñen cualquier otra profesión u ocupación lucrativa y para las sociedades de profesionales.

c) 3% sobre el monto de los ingresos brutos de los talleres artesanales u obreros a que se refiere el artículo 26°. Este porcentaje será del 1,5% respecto de dichos talleres que se dediquen a la fabricación de bienes en forma preponderante;

d) Salvo los contribuyentes mencionados en la letra a) de este artículo, los mineros sometidos a las disposiciones de la presente ley darán cumplimiento al pago mensual obligatorio, con las retenciones a que se refiere el número 6° del artículo 74.

e) 0,3% sobre el precio corriente en plaza de los vehículos a que se refiere el N° 2 del artículo 34 bis, respecto de los contribuyentes mencionados en dicha disposición. Se excepcionarán de esta obligación las personas naturales cuya presunción de renta determinada en cada mes del ejercicio comercial respectivo, sobre el conjunto de los vehículos que exploten, no exceda de una unidad tributaria anual;

f) 0,3% del valor corriente en plaza de los vehículos, respecto de los contribuyentes mencionados en el número 3° del artículo 34 bis que estén sujetos al régimen de renta presunta.

g) Los contribuyentes acogidos al régimen del artículo 14 bis de esta ley efectuarán un pago provisional con la misma tasa vigente del impuesto de primera categoría sobre los retiros en dinero o en especies que efectúen los propietarios, socios o comuneros, y todas

las cantidades que distribuyan a cualquier título las sociedades anónimas o en comandita por acciones, sin distinguirse o considerarse su origen o fuente o si se trata o no de sumas no gravadas o exentas.

Para los fines indicados en este artículo, no formarán parte de los ingresos brutos el reajuste de los pagos provisionales contemplados en el Párrafo 3º de este Título, las rentas de fuente extranjera a que se refieren las letras A y B del artículo 41 A y el ingreso bruto a que se refiere el inciso sexto del artículo 15.

h) Los contribuyentes obligados al pago del impuesto establecido en el artículo 64 bis, deberán efectuar un pago provisional mensual sobre los ingresos brutos que provengan de las ventas de productos mineros, con la tasa que se determine en los términos señalados en los incisos segundo y tercero de la letra a), de este artículo, pero el incremento o disminución de la diferencia porcentual, a que se refiere el inciso segundo, se determinará considerando el impuesto específico de dicho número que debió pagarse en el ejercicio anterior, sin el reajuste del artículo 72, en vez del impuesto de primera categoría.

En los casos en que el porcentaje aludido en el inciso anterior no pueda ser determinable, por no haberse producido renta imponible operacional en el ejercicio anterior o por tratarse del primer ejercicio comercial que se afecte al impuesto del artículo 64 bis, o por otra circunstancia, la tasa de este pago provisional será de 0,3%.”

“Artículo 90º.- Los contribuyentes de la primera categoría que en un año comercial obtuvieran pérdidas para los efectos de declarar dicho impuesto, podrán suspender los pagos provisionales correspondientes a los ingresos brutos del primer trimestre del año comercial siguiente. Si la situación de pérdida se mantiene en el primer, segundo y tercer trimestre de dicho ejercicio comercial, o se produce en alguno de los citados trimestres, podrán suspender los pagos provisionales correspondientes a los ingresos brutos del trimestre siguiente a aquél en que la pérdida se produjo. Producida utilidad en algún trimestre, deberán reanudarse los pagos provisionales correspondientes a los ingresos brutos del trimestre inmediatamente siguiente.

Los contribuyentes que se encuentren en situación de suspender los pagos provisionales mensuales deberán mantener un estado de pérdidas y ganancias acumuladas hasta el trimestre respectivo a disposición del Servicio de Impuestos Internos. Este estado de pérdidas y ganancias deberá ajustarse de acuerdo a las reglas que esta ley establece para el cálculo de la renta líquida imponible de primera categoría, incluyendo la consideración de pérdidas de arrastre, si las hubiere, y los ajustes derivados del mecanismo de la corrección monetaria.

La confección de un estado de pérdidas y ganancias maliciosamente incompleto o falso, dará lugar a la aplicación del máximo de las sanciones contempladas en el artículo 97, número 4º, del Código Tributario, sin perjuicio de los intereses penales y reajustes que procedan por los pagos provisionales no efectuados.

Lo dispuesto en este artículo será también aplicable a los contribuyentes señalados en la letra h) del artículo 84, pero la suspensión de los pagos provisionales sólo procederá en el caso que la renta imponible operacional, anual o trimestral según corresponda, a que se refiere el artículo 64 bis, no exista o resulte negativo el cálculo que allí se establece.”

“Artículo 93º.- El impuesto provisional pagado en conformidad con los artículos anteriores por el año calendario o período de balance, deberá ser imputado en orden sucesivo, para pagar las siguientes obligaciones tributarias:

1º.- Impuesto a la renta de Categoría que debe declararse en el mes de abril por las rentas del año calendario anterior o en otra fecha, señalada por la Ley de la Renta.

2º.- Impuesto establecido en el artículo 64 bis.

3º.- Suprimido.

4º.- Impuesto Global Complementario o Adicional que deben declarar los contribuyentes individuales, por las rentas del año calendario anterior, y

5º.- Otros impuestos de declaración anual. “

“Artículo 94º.- El impuesto provisional pagado por sociedades de personas deberá ser imputado en orden sucesivo a las siguientes obligaciones tributarias:

1º.- Impuesto a la renta de Categoría, que debe declararse en el mes de abril por las rentas del año calendario anterior o en otra fecha, señalada por la Ley de la Renta.

2º.- Impuesto establecido en el artículo 64 bis.

3º.- Impuesto Global Complementario o Adicional que deban declarar los socios de sociedades de personas. En este caso, aquella parte de los pagos provisionales que se imputen por los socios se considerarán para todos los efectos de esta ley, como retiro efectuado en el mes en que se realice la imputación.

4º.- Suprimido.

5º.- Otros impuestos de declaración anual.”

b) Por su parte, los artículos 1º, 3, número 2), y 7º transitorios de la Ley N° 20.026, publicada en el D.O. de 16.06.2005, establecen lo siguiente:

“Artículo 1º transitorio.- Las disposiciones del artículo 1º regirán a contar del día 1º de enero del año 2006. En consecuencia, el impuesto a que se refiere dicho artículo deberá pagarse por la renta operacional del explotador minero que se determine a contar de dicha fecha, al igual que el pago provisional mensual, con la tasa de 0,3%, establecido en el inciso segundo de la nueva letra h), que se incorpora al artículo 84 de la ley sobre Impuesto a la Renta.”

III.- INSTRUCCIONES SOBRE LA MATERIA

A.- Modificación introducida del N° 2 del artículo 31 de la Ley de la Renta.

La Ley N° 20.026, mediante el N° 2 de su artículo 1° intercaló en el N° 2 del inciso tercero del artículo 31 de la Ley de la Renta la expresión, “**con excepción del impuesto establecido en el artículo 64 bis en el ejercicio en que se devengue**”, modificación que tiene como único objeto permitir que los contribuyentes mineros que se encuentren afectos al impuesto específico contenido en el nuevo artículo 64 bis que se incorpora a la ley del ramo, puedan deducir como gasto necesario dicho gravamen en la determinación de la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría, deducción que se efectuará en el ejercicio en que se **devengue** el citado tributo específico a la minería, es decir, antes que se exija la obligación a su declaración y pago en el mes de abril del ejercicio siguiente.

B.- Determinación del impuesto específico a la actividad minera establecido en el nuevo artículo 64 bis de la Ley de la Renta.

- a) El nuevo artículo 64 bis de la Ley de la Renta, incorporado a dicho texto legal por el N° 1 del artículo 1° de la Ley N° 20.026, establece un impuesto específico que afectará a la actividad minera, contemplando dicha norma legal qué tipo de contribuyente minero se afectará con dicho gravamen y además la forma en que se aplicará y determinará este tributo.
- b) De conformidad a lo dispuesto por el referido precepto legal el citado impuesto, se regirá por las siguientes normas:
 - 1) **Contribuyentes mineros afectos:** El referido impuesto afectará al explotador minero, entendiéndose por éste toda persona natural o jurídica que extraiga sustancias minerales de carácter concesible y las venda en cualquier estado productivo en que se encuentren. De acuerdo con esta definición, el contribuyente del impuesto es aquel que copulativamente extraiga y venda el mineral.
 - 2) **Producto minero:** Es la sustancia mineral de carácter concesible ya extraído, haya o no sido objeto de beneficio, en cualquier estado productivo en que se encuentre. Por consiguiente, se deben considerar dentro de esta definición todas las sustancias minerales concesibles
 - 3) **Venta:** 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. Por lo tanto, no sólo debe entenderse en este concepto el contrato de compraventa, sino que también otros por cuales pueda transferirse la propiedad del producto minero, tales como dación en pago, aportes a sociedades, etc.

4) **Base Imponible del impuesto específico a la minería:** La base imponible del impuesto específico en referencia, será la renta imponible operacional de la actividad minera obtenida por un explotador minero, la que se determinará de acuerdo al mecanismo o esquema de cálculo que se indica en el N° 9 siguiente.

5) **Escala de tasas con que se afectará la renta imponible operacional obtenida por el explotador minero.**

El impuesto específico a la minería que afecta a un explotador minero se aplicará sobre la renta imponible operacional de acuerdo a la siguiente escala de tasas.

TRAMOS	MONTO VENTAS ANUALES	TASA
1	Los explotadores mineros cuyas ventas anuales excedan al valor equivalente a 50.000 toneladas métricas de cobre fino se les aplicará una tasa única de impuesto equivalente a un.....	5%
2	Los explotadores mineros cuyas ventas anuales sean iguales o inferiores al valor equivalente a 50.000 toneladas métricas de cobre fino y superiores al valor equivalente a 12.000 toneladas métricas de cobre fino, se les aplicará una tasa equivalente al promedio por tonelada de lo que resulte de aplicar las siguientes normas:	
2 . 1	Sobre la parte que exceda al valor equivalente a 12.000 toneladas métricas de cobre fino y no sobrepase el equivalente a 15.000 toneladas métricas de cobre fino.....	0,5%
2 . 2	Sobre la parte que exceda al valor equivalente a 15.000 toneladas métricas de cobre fino y no sobrepase el equivalente a 20.000 toneladas métricas de cobre fino.....	1%
2 . 3	Sobre la parte que exceda al valor equivalente a 20.000 toneladas métricas de cobre fino y no sobrepase el equivalente a 25.000 toneladas métricas de cobre fino.....	1,5%
2 . 4	Sobre la parte que exceda al valor equivalente a 25.000 toneladas métricas de cobre fino y no sobrepase el equivalente a 30.000 toneladas métricas de cobre fino.....	2%
2 . 5	Sobre la parte que exceda al valor equivalente a 30.000 toneladas métricas de cobre fino y no sobrepase el equivalente a 35.000 toneladas métricas de cobre fino.....	2,5%

2 . 6	Sobre la parte que exceda al valor equivalente a 35.000 toneladas métricas de cobre fino y no sobrepase el equivalente a 40.000 toneladas métricas de cobre fino.....	3%
2 . 7	Sobre la parte que exceda al valor equivalente a 40.000 toneladas métricas de cobre fino.....	4,5%
3	Los explotadores mineros cuyas ventas durante el ejercicio respectivo hayan sido iguales o inferiores al equivalente a 12.000 toneladas métricas de cobre fino no estarán afectos al impuesto específico a la minería	0,0%

6) Forma de determinar el valor de una tonelada métrica de cobre

fino

Para calcular el impuesto la ley establece que la venta de cualquier sustancia minera efectuada en el ejercicio, se transforme al monto equivalente a toneladas métricas de cobre fino, dividiendo el valor total de las ventas del ejercicio por el precio promedio de la tonelada métrica de cobre fino.

Para estos efectos, el valor de una tonelada métrica de cobre fino se determinará de acuerdo al valor promedio que el cobre Grado A contado haya presentado durante el ejercicio respectivo en la Bolsa de Metales de Londres, el cual será publicado, en moneda nacional, por la Comisión Chilena del Cobre dentro de los primeros 30 días de cada año.

7) Ventas a considerar para determinar la tasa del impuesto a

aplicar

Para los efectos de determinar la tasa del impuesto a aplicar, se deberá considerar el valor total de venta de productos mineros del conjunto de personas relacionadas con el explotador minero, que puedan ser considerados explotadores mineros de acuerdo a la definición indicada en el N° 1 anterior, y que realicen dichas ventas. Como se puede apreciar, esta suma total de ventas es sólo para ubicar la tasa respectiva, la cual se deberá aplicar separadamente a cada explotador minero sobre su renta imponible operacional.

Se entenderá por personas relacionadas aquellas a que se refiere el numeral 2° del artículo 34 de la Ley de la Renta. Al respecto se transcribe el contenido que sobre esta materia se entregó en la Circular N° 58, de 1990, con las adaptaciones a las disposiciones del artículo 64 bis en análisis, como por ejemplo, la referencia del explotador minero en vez del contribuyente que desarrolla una actividad minera.

7.1.- Análisis del inciso tercero del número 2 del artículo 34 de la Ley de la Renta

Los contribuyentes que realicen actividades como explotador minero y que se encuentren relacionados con comunidades o sociedades en los términos previstos en el inciso décimo tercero de la letra b) del N° 1, del artículo 20 de la Ley de la Renta, que a su vez también realicen actividades como explotador minero, deben determinar a través del procedimiento especial que describe este inciso tercero, si cumplen con el requisito de estar relacionados.

Ahora bien, para los efectos de aplicar el referido procedimiento es necesario que se cumplan las siguientes condiciones:

En primer lugar, que el contribuyente realice actividades como explotador minero y que además se encuentre relacionado en los términos previstos por el referido inciso décimo tercero de la letra b) del N° 1 del artículo 20, con una o más comunidades o sociedades.

En segundo término, es también necesario que las comunidades y sociedades con las que esté relacionado realicen a su vez actividades como explotador minero.

Por consiguiente, para que proceda la aplicación de lo dispuesto, tanto el contribuyente como las sociedades o comunidades con las que esté relacionada deben realizar actividades como explotador minero.

En consecuencia, si el contribuyente está relacionado con comunidades o sociedades que no realicen actividades como explotador minero, no se aplicará esta disposición .

Del mismo modo, en el caso que alguna de las sociedades o comunidades con las que este relacionado el contribuyente explotador minero, realice simultáneamente tanto actividades como explotador minero como otras actividades, para los efectos de establecer el respectivo monto solo se considerarán las ventas que digan relación con la actividad como explotador minero. Igual procedimiento será aplicable el caso en que el contribuyente realice simultáneamente otras actividades.

7.2.- Análisis del inciso cuarto del número 2 del artículo 34 de la Ley de la Renta

Para los efectos de establecer si las comunidades y sociedades que se mencionan en este punto, cumplen con el requisito que se analiza, el inciso cuarto del N° 2 del artículo 34 de la Ley de la Renta, establece un procedimiento especial para aquellos casos en que una misma persona natural esté relacionada, en los términos que define el inciso décimo tercero de la letra b) del N° 1 del artículo 20 de la ley precitada, con una o más comunidades o sociedades que sean explotadores mineros.

En tal situación, las mencionadas comunidades y sociedades para establecer el monto de las ventas, deben sumar el total de las ventas anuales de ellas cuando estén relacionadas con una persona natural. Este procedimiento deberá efectuarse al término del ejercicio respecto de la situación existente a esa fecha.

En consecuencia, de acuerdo con lo dispuesto por el referido inciso cuarto del número 2.- del artículo 34 de la Ley de la Renta, es necesario, para que proceda su aplicación, que ocurran o se cumplan las siguientes circunstancias:

En primer lugar, debe ocurrir, que una misma persona natural esté relacionada, en los términos previstos en el inciso décimo tercero de la letra b), del número 1.- del artículo 20 de la Ley de la Renta, con una o más comunidades o sociedades.

En cuanto a las referidas comunidades y sociedades es del caso indicar, que de acuerdo con lo señalado por la norma en análisis, para que proceda su aplicación necesariamente su actividad debe corresponder a la de un explotador minero.

Por último, es importante también aclarar que en el caso en que una de estas comunidades o sociedades, además de su actividad de explotador minero, realice simultáneamente otras actividades, para los efectos de la determinación de las ventas, solo deberán considerar las ventas que éstas hayan efectuado como explotador minero y no aquellas que corresponden a otro tipo de actividades.

7.3.- Concepto de relación para los efectos de determinar el límite anual de ventas de mineral a que se refieren los incisos tercero y cuarto del número 2 del artículo 34, de la Ley de la Renta

En el inciso séptimo del N° 2, del artículo 34 de la Ley de la Renta, se hace extensivo a la tributación de la minería, el concepto de persona relacionada, aplicable a la tributación agrícola según el inciso décimo tercero, letra b), del número 1.- del artículo 20 de dicha Ley, que expresa lo siguiente:

7.3.1.- Relación entre una persona y una sociedad de personas o una comunidad (N° I, inciso décimo tercero)

Debe entenderse que existe una relación en los términos utilizados por los incisos sexto y séptimo (números 7.1 y 7.2, anteriores) ante la ocurrencia de cualquiera de las siguientes circunstancias:

- Cuando la persona como socio o comunero, tenga facultades de administración en la sociedad o comunidad respectiva;
- Si la persona participa en más del 10% de las utilidades;
- Si es dueña, usufructuaria o a cualquier otro título posea más del 10% del capital social o de las acciones. (aún cuando la norma no lo precisa el 10% de las acciones debe entenderse referido a los accionistas de las sociedades en comandita por acciones y legales mineras).

En cuanto a las comunidades la disposición legal no hace excepciones, por lo que deben entenderse comprendidas las de cualquier origen.

7.3.2.- Relación entre una persona y una sociedad anónima (N° II, inciso décimo tercero)

Existe relación para los efectos de los incisos sexto y séptimo (números 7.1 y 7.2, anteriores), cuando:

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

7.3.3.- Relación de una persona en un contrato de asociación u otro negocio de carácter fiduciario en que la sociedad es gestora (N° III, inciso décimo tercero)

La persona se entiende relacionada si participa en más de un 10% en el contrato de asociación u otro negocio de carácter fiduciario en que la sociedad es gestora.

7.3.4.- Relación entre una persona socia de una sociedad con otra sociedad relacionada con ésta (N° IV, inciso décimo tercero)

De conformidad a lo dispuesto por el número IV, del inciso décimo tercero, las personas relacionadas con una persona jurídica en los términos ya indicados en los puntos 7.3.1, 7.3.2 ó 7.3.3, se entenderán relacionadas también con una segunda sociedad, cuando la primera se encuentre a su vez relacionada con ésta.

Sobre este punto cabe aclarar que una sociedad estará relacionada con otra cuando concurren, respecto de la sociedad, las circunstancias anotadas en los puntos 7.3.1; 7.3.2 ó 7.3.3.

Lo expresado en esta parte significa que una persona puede estar relacionada con una sociedad explotadora minera a través de otra que no desarrolla esta actividad, situación en la cual procede computar el total de las ventas provenientes de la actividad de explotador minero de todas las personas y sociedades que explotan este rubro.

8) Forma de calcular el impuesto a los explotadores mineros cuyas ventas anuales no excedan el valor equivalente a 50.000 toneladas métricas de cobre fino.

Según lo expresado en los números 5), 6) y 7) anteriores, la forma de calcular el impuesto, comprenderá el siguiente procedimiento:

8.1.- Determinación de las toneladas métricas de cobre fino.

Se obtiene de la siguiente operación:

Ventas anuales en pesos <hr style="width: 50%; margin: 0 auto;"/> Precio promedio de la tonelada métrica de cobre fino	=	Ventas anuales en toneladas métricas de cobre fino
---	---	---

8.2.- Cálculo de la tasa de impuesto

La tasa de impuesto que debe aplicarse sobre la renta imponible operacional, corresponderá a la que se determine calculando el promedio por tonelada, según la escala de tramos y de tasas que se establece en el numeral ii) del inciso tercero del nuevo artículo 64 bis de la Ley de la Renta.

Efectuado este cálculo, las tasas de impuesto en cada caso serán las siguientes, según lo establecido en los numerales i) al iii) de la norma legal antes mencionada:

Miles de Toneladas				Tasa Marginal	Tasas
	1	a	12	0,0%	0,00%
+	12	a	13	0,5%	0,04%
+	13	a	14	0,5%	0,07%
+	14	a	15	0,5%	0,10%
+	15	a	16	1,0%	0,16%
+	16	a	17	1,0%	0,21%
+	17	a	18	1,0%	0,25%
+	18	a	19	1,0%	0,29%
+	19	a	20	1,0%	0,33%
+	20	a	21	1,5%	0,38%

Miles de Toneladas				Tasa Marginal	Tasas
+	21	a	22	1,5%	0,43%
+	22	a	23	1,5%	0,48%
+	23	a	24	1,5%	0,52%
+	24	a	25	1,5%	0,56%
+	25	a	26	2,0%	0,62%
+	26	a	27	2,0%	0,67%
+	27	a	28	2,0%	0,71%
+	28	a	29	2,0%	0,76%
+	29	a	30	2,0%	0,80%
+	30	a	31	2,5%	0,85%
+	31	a	32	2,5%	0,91%
+	32	a	33	2,5%	0,95%
+	33	a	34	2,5%	1,00%
+	34	a	35	2,5%	1,04%
+	35	a	36	3,0%	1,10%
+	36	a	37	3,0%	1,15%
+	37	a	38	3,0%	1,20%
+	38	a	39	3,0%	1,24%
+	39	a	40	3,0%	1,29%
+	40	a	41	4,5%	1,37%
+	41	a	42	4,5%	1,44%

+	42	a	43	4,5%	1,51%
+	43	a	44	4,5%	1,58%
+	44	a	45	4,5%	1,64%
+	45	a	46	4,5%	1,71%
+	46	a	47	4,5%	1,77%
+	47	a	48	4,5%	1,82%
+	48	a	49	4,5%	1,88%
+	49	a	50	4,5%	1,93%
	50	en	adelante	5,0%	5,00%

9) Determinación de la renta imponible operacional de la actividad minera obtenida por un explotador minero

La renta imponible operacional se determinará de la siguiente manera:

1)	Renta Líquida Imponible del Impuesto de Primera Categoría (o Pérdida Tributaria) determinada de acuerdo a los artículos 29 al 33 de la Ley de la Renta, de la cual debe estar deducido previamente como gasto el impuesto específico a la actividad minera	(±)
2)	Ingresos que no provengan directamente de la venta de productos mineros.....	(-)
3)	Gastos y costos necesarios para producir los ingresos a que se refiere el número 2) anterior	(+)
4)	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 N° 2 precedente, respecto del total de los ingresos brutos del explotador minero	(+)
5)	En caso que se hayan deducido las partidas del artículo 31 de la Ley de la Renta que se indican a continuación, se deben agregar.	
5.1)	Los intereses referidos en el N° 1 del artículo 31 de la LIR.....	(+)
5.2)	Las pérdidas de ejercicios anteriores a que se refiere el N° 3 del artículo 31 de la LIR.. ..	(+)
5.3)	El cargo por depreciación acelerada a que se refiere el N° 5 del artículo 31 de la LIR	(+)
5.4)	La diferencia que se produzca entre la deducción de los	

gastos de organización y puesta en marcha a que se refiere el N° 9 del artículo 31 de la LIR, amortizados en un plazo inferior a seis años y la proporción que hubiese correspondido deducir por la amortización de dichos gastos en partes iguales en el plazo de seis años, cuando exista dicha diferencia..... .. La diferencia que resulte de aplicar lo dispuesto en este punto, se amortizará en el tiempo que reste para completar, en cada caso, los seis ejercicios.	(+)
5.5) La contraprestación que se pague en virtud de un contrato de avío, compraventa de minerales, arrendamiento o usufructo de una pertenencia minera, o cualquier otro que tenga su origen en la entrega de la explotación de un yacimiento minero a un tercero.	(+)
5.6) Parte del precio de la compraventa de una pertenencia minera que haya sido pactado como un porcentaje de las ventas de productos mineros o de las utilidades del comprador.....	(+)
6) Cuota anual de depreciación de bienes físicos del activo inmovilizado que hubiere correspondido de no aplicarse el régimen de depreciación acelerada a que se refiere el N° 5 del artículo 31 de la LIR.....	(-)
RENTA IMPONIBLE (O PERDIDA) OPERACIONAL ANUAL, SEGÚN CORRESPONDA	(+)

10) Determinación del impuesto específico que afecta a un explotador minero

El impuesto específico que afecta al explotador minero se determinará con la tasa de impuesto único, que se obtiene de la escala contenida en el punto 8.2 del N° 8) precedente, aplicada sobre la renta imponible operacional anual, calculada de acuerdo al esquema del número 9) anterior, deduciendo previamente el mismo impuesto en atención a que constituye un gasto aceptado según lo dispone el N° 2 del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

El siguiente ejemplo ilustra sobre esta materia (supuesto: tasa 5%):

<ul style="list-style-type: none"> R.L.I. del Impuesto de Primera Categoría conforme a las normas de los artículos 29 al 33 de la LIR 		
R.L.I. sin rebajar impuesto específico	\$ 100	
Impuesto específico	<u>5,71</u>	
		\$ 94,29 (+)

<ul style="list-style-type: none"> • <u>MAS</u>: Ajustes o agregados ordenados por el artículo 64 bis de la LIR..... 	\$ 50,00 (+)
<ul style="list-style-type: none"> • <u>MENOS</u>: Ajustes o deducciones ordenados por el artículo 64 bis de la LIR..... 	\$ (30,00) (-)
<ul style="list-style-type: none"> • Renta Imponible Operacional Anual (RIOA) $\frac{120 \text{ (RIOA sin rebajar impuesto)} \times 100}{100 + 5 \text{ (tasa supuesta)}} = 114,29$	\$ 114,29 =====
Impuesto Especifico a la Actividad Minera: \$ 114,29 X 5%	\$ 5,71 =====
<ul style="list-style-type: none"> • R.L.I. del Impuesto de Primera Categoría determinada conforme a las normas de los artículos 29 al 33 de la LIR, sin deducir previamente el impuesto específico a la actividad minera 	\$ 100
<ul style="list-style-type: none"> • <u>MENOS</u>: Impuesto específico a la actividad minera, conforme a lo dispuesto por el N° 2 del artículo 31 de la LIR..... 	\$ <u>5,71</u>
<ul style="list-style-type: none"> • R.L.I. del Impuesto de Primera Categoría..... 	\$ 94,29 =====
<ul style="list-style-type: none"> • Impuesto de Primera Categoría determinado: 17% s/\$ 94,29..... 	\$ 16 =====

11) Facultades del Servicio para impugnar los precios utilizados en las ventas de productos mineros

De acuerdo a lo establecido en el inciso final del nuevo artículo 64 bis de la Ley de la Renta, en caso de existir ventas de productos mineros del explotador minero a personas relacionadas residentes o domiciliadas en Chile, para los efectos de determinar la tasa, exención y la base imponible del impuesto específico que afecta a la actividad minera, este Servicio en uso de las facultades contenidas especialmente en el artículo 64 del Código Tributario y 38 de la Ley de la Renta, cuyas instrucciones respecto de lo dispuesto por esta última disposición legal se establecen en la Circular N° 3 y 57, de 1998 y 72, de 2002, podrá impugnar los precios utilizados en dichas ventas. En este caso, este Servicio deberá fundamentar su decisión considerando los precios de referencia de productos mineros que determine la Comisión Chilena del Cobre de acuerdo a sus facultades legales.

C.- Modificación introducida al artículo 65 de la Ley de la Renta.

a) La Ley N° 20.026, mediante el N° 3 de su artículo 1° incorporó como nuevo N° 2 al artículo 65 de la Ley de la Renta, el que se indica en su nuevo texto, numerando a través del cual se establece la obligación de los contribuyentes gravados con el

impuesto específico contenido en el nuevo artículo 64 bis de la ley del ramo, de presentar anualmente y en cada año tributario una declaración jurada de las rentas que constituyen al base imponible sobre la cual se determina dicho tributo, tal como ocurre con los demás impuestos de la Ley de la Renta que afectan a los contribuyentes en general.

b) Por lo tanto, los contribuyentes que se encuentren afectos al referido impuesto específico que se establece en el nuevo artículo 64 bis de la Ley de la Renta, estarán obligados a declarar anualmente dicho tributo en el mes de abril de cada año, utilizando para tales efectos el Formulario N° 22, documento que será modificado en su oportunidad para los efectos de permitir la declaración del referido gravamen.

D.- Modificación introducida al artículo 84 de la Ley de la Renta.

a) La Ley N° 20.026, mediante el N° 4 de su artículo 1° incorporó una nueva letra h) al artículo 84 de la Ley de la Renta, a través de la cual se establece la obligación de los contribuyentes gravados con el impuesto específico contenido en el nuevo artículo 64 bis de efectuar un pago provisional mensual a cuenta de dicho gravamen.

b) El mencionado pago provisional según lo establece la nueva letra h) del artículo 84 de la ley del ramo, se determinará aplicando sobre los ingresos brutos provenientes de las ventas de productos mineros la misma tasa variable que se determina para realizar los pagos provisionales mensuales que deben efectuarse a cuenta del Impuesto General de la Primera Categoría, con la salvedad que para la determinación del incremento o disminución de dicha tasa variable se considerará el mencionado impuesto específico que debió pagarse en el ejercicio anterior en lugar del Impuesto General de la Primera Categoría, sin considerar el reajuste del artículo 72 de la Ley de la Renta

c) En resumen los elementos de cálculo que se deben considerar para la determinación del pago provisional mensual a efectuar a cuenta del impuesto específico a la actividad minera son los siguientes:

c.1) Base Imponible

La base imponible para el cálculo del citado pago provisional estará constituida por los ingresos brutos que se perciban o devenguen mensualmente que provengan de las ventas de los productos mineros.

c.2) Cálculo de la tasa variable

c.2.1) Determinación de la tasa promedio

La “tasa promedio”, se determina sumando las tasas de PPM que debieron aplicarse a los ingresos brutos provenientes de las ventas de productos mineros de cada mes, esto es, sin importar si en uno o más meses del año no se dio cumplimiento al pago provisional mensual obligatorio.

El resultado obtenido de la operación anterior se divide por 12 meses o por el número de meses que comprende el ejercicio, expresando el resultado obtenido con dos decimales, aproximando el tercer decimal a la centésima superior cuando sea igual a 0,005 milésimas o más y despreciando las cifras inferiores a cinco milésimas.

Ejemplo:

Tasa de PPM Enero/Marzo: 2,5 x 3 =	7,50
Tasa PPM Abril/Dic.: 2,7 x 9 =.....	<u>24,30</u>
Total	<u>31,80</u>
	=====
Tasa Promedio: 31,80 : 12.....	2,65
	=====
Tasa Promedio Definitiva.....	2,65
	=====

c.2.2) Aumento o disminución de la tasa promedio

La tasa promedio determinada se **debe aumentar o disminuir** en la relación porcentual que exista entre la diferencia del Impuesto Específico que afecta a la actividad minera, sin considerar el reajuste del artículo 72 de la Ley de la Renta, y el monto de los Pagos Provisionales Mensuales Obligatorios efectuados durante el año a cuenta de dicho tributo, efectivamente pagados o enterados a las arcas fiscales y debidamente actualizados. Si el impuesto específico a la minería es mayor que los pagos provisionales mensuales efectuados a cuenta de dicho tributo durante el año comercial respectivo, la tasa promedio determinada deberá aumentarse en el porcentaje obtenido de la operación antes indicada. Si la situación fuera a la inversa, es decir, el impuesto específico a la minería fuera menor que el monto de los pagos provisionales dicha tasa promedio deberá disminuirse en el porcentaje aludido.

c.2.3) Fórmula de cálculo del aumento o disminución de la tasa promedio de PPM.

DIFERENCIA ENTRE: TOTAL PPM OBLIGATORIOS REAJUSTADOS Y TOTAL IMPTO. ESPECIFICO A LA MINERIA	X 100 =	% DE AUMENTO O DISMINUCIÓN DE LA TASA PROMEDIO, EXPRESADO CON DOS DECIMALES, APROXIMANDO EL TERCER DECIMAL EN LA FORMA INDICADA ANTERIORMENTE.
MONTO TOTAL PPM OBLIGATORIOS REAJUSTADOS		

El porcentaje de aumento o disminución obtenido según lo explicado en el punto anterior, se aplica a la tasa promedio determinada, expresando el resultado

obtenido también con dos decimales, aproximando el tercer decimal en los mismos términos antes indicados.

El aumento o disminución que se obtengan se sumará o se deducirá de la tasa promedio determinada, obteniendo así la tasa variable de PPM a aplicar en el ejercicio que corresponda.

c.2.4) Redondeo de la tasa variable

La tasa variable de PPM que resulte del mecanismo de cálculo señalado en los puntos anteriores, se debe expresar con un solo decimal, elevando al décimo superior todas las cifras iguales o superiores a cinco centésimas y despreciando las inferiores a cinco centésimas. Así por ejemplo, si del cálculo anterior resulta una tasa variable de PPM de 4,65%, ésta debe aproximarse a 4,7% y, en el caso que sea 4,32%, dicha tasa debe redondearse a 4,3%. Cabe señalar en todo caso, que si la alícuota resultante es igual o inferior a 0,04%, esa misma cifra debe considerarse como la tasa variable que debe aplicarse por el ejercicio al cual corresponde su cálculo, **sin redondeo alguno**.

c.2.5) Período por el cual se aplica la tasa variable de PPM

La tasa variable de PPM tendrá una vigencia **por doce meses**, y se aplicará desde los ingresos brutos provenientes de las ventas de productos mineros del mes en que deba presentarse la declaración anual de renta correspondiente al ejercicio comercial inmediatamente anterior al cual corresponde su cálculo (**mes de abril**) y hasta los ingresos brutos del mes anterior a aquél en que deba presentarse la próxima declaración anual de renta (**mes de marzo**).

De esta manera, tratándose de ejercicios comerciales cerrados al 31 de diciembre de cada año, que es la norma general que rige actualmente sobre la materia, dicha tasa se aplicará a partir de los ingresos brutos **del mes de abril y hasta los ingresos brutos del mes de marzo del año siguiente**.

A continuación se plantea un ejemplo práctico de la forma de cálculo de la tasa de PPM que afecta a la actividad minera en el mes de abril del año 2007, vigente para el período abril de 2007 y marzo de 2008.

A.- ANTECEDENTES

- Tasa de PPM aplicada en los meses de Enero 2006 a Marzo 2006..... 0,3%
- Tasa de PPM aplicada en los meses de Abril 2006 a Diciembre 2006..... 0,3%

- Impto. Específico a la Minería pagado en abril de 2007, sin considerar reajuste del artículo 72 de la LIR. \$ 5.000
- PPMO pagados durante el año comercial 2006 actualizados..... \$ 3.000
-

B.- DESARROLLO

b.1) Cálculo tasa promedio

- Tasa PPM Enero/Marzo 2006: $0,3 \times 3 =$ 0,90
 - Tasa PPM Abril/Dic. 2006: $0,3 \times 9 =$ 2,70
 - Total 3,60
 - Tasa Promedio: $\frac{3,60}{12} = 0,3$
 - Tasa Promedio: 0,3
- ====

b.2) Incremento de la tasa promedio

$$\frac{(\$ 5.000 - \$ 3.000) \times 100}{\$ 3.000} =$$

$$\frac{\$ 2.000 \times 100}{\$ 3.000} = 66,67\%$$

- Porcentaje de aumento de tasa promedio..... **66,67%**
 - Tasa Promedio..... **0,30%**
 - **Más:** % Incremento: 66,67%..... **0,20%**
 - Tasa promedio incrementada..... **0,50%**
- =====

b.3) Tasa Variable de PPMO

Durante el período Abril 2007 a Marzo 2008 se aplicará una Tasa Variable de PPM sobre ingresos brutos de 0,5%, según redondeo explicado en los puntos anteriores.

c.3) Tasa fija de pago provisional que los contribuyentes afectos al impuesto específico a la minería deben aplicar cuando no puedan determinar la tasa variable de PPM

De conformidad con lo establecido en el inciso segundo de la nueva letra h) del artículo 84 de la Ley de la Renta, cuando los contribuyentes mineros afectos al impuesto específico a la minería, no puedan determinar la tasa variable de P.P.M., ya sea, por no haberse producido renta imponible operacional en el ejercicio

comercial anterior o por tratarse del primer ejercicio comercial afectos al citado impuesto específico o por cualquier otra circunstancia, tales contribuyentes los pagos provisionales mensuales a cuenta del referido gravamen los deberán efectuar con una tasa **fija de un 0,3%** aplicada sobre los ingresos brutos provenientes de las ventas de productos mineros.

d) Declaración mensual de los pagos provisionales que afectan a la actividad minera

Los pagos provisionales que los contribuyentes mineros del nuevo artículo 64 bis de la Ley de la Renta, deben efectuar conforme a las normas de la nueva letra d) del artículo 84 de la ley precitada, se deben declarar y pagar **mensualmente** utilizando para tales efectos el Formulario N° 29, sobre Declaración Mensual y Pago Simultáneo de Impuestos, enterándolos en las arcas fiscales entre el 1° y el 12 del mes siguiente a la obtención de los ingresos brutos provenientes de la venta de productos mineros que constituyen su base imponible, ello conforme a lo dispuesto por el artículo 91 de la ley del ramo. En una Circular a emitir por separado se indicará qué línea de dicho formulario se utilizará para la declaración y pago de los referidos pagos provisionales mensuales.

E.- Modificación introducida al artículo 90 de la Ley de la Renta

a) La Ley N° 20.026, mediante el N° 5 de su artículo 1°, agregó un inciso final al artículo 90 de la Ley de la Renta, el que se contiene en el nuevo texto de dicho artículo transcrito anteriormente, a través del cual se establece que la posibilidad de suspender los pagos provisionales mensuales también será aplicable para los contribuyentes que se afecten con el impuesto específico de la actividad minera contemplado en el artículo 64 bis de la ley del ramo, pero dicha suspensión sólo procederá en el caso que la renta imponible operacional, ya sea, anual o trimestral, según corresponda, a que se refiere el citado artículo 64 bis no exista o el cálculo que se establece en el referido precepto legal resulte negativo.

b) Cabe hacer presente que para la suspensión de los pagos provisionales mensuales que afectan a los contribuyentes mineros gravados con el impuesto específico a la minería se aplicarán las mismas instrucciones impartidas por el Servicio para la suspensión de los pagos provisionales de los contribuyentes afectos al Impuesto General de la Primera Categoría y contenidas en la Circular N° 16, de 1991, con la salvedad importante que establece el nuevo inciso final del artículo 90, en cuanto a que dicha suspensión sólo procederá cuando la renta imponible operacional, ya sea, anual o trimestral a que alude el artículo 64 bis de la ley del ramo no exista o ésta sea negativa, de acuerdo a la forma de cálculo que contempla dicha disposición legal.

F.- Modificaciones introducidas a los artículos 93 y 94 de la Ley de la Renta.

a) La Ley N° 20.026, mediante el N° 6 de su artículo 1° introdujo un nuevo N° 2 a los artículos 93 y 94 de la Ley de la Renta, mediante los cuales se establece el orden de imputación en que los pagos provisionales que efectúen los contribuyentes conforme a las normas de los artículos 84 y 88 de la ley del ramo, ya sean, obligatorios o voluntarios, se rebajarán del impuesto específico a la actividad minera establecido en

el artículo 64 bis de la ley del ramo, según sea la calidad jurídica del contribuyente de que se trate.

b) En efecto, y según el nuevo texto del artículo 93 de la Ley de la Renta, en el caso de los contribuyentes en general, con excepción de las sociedades de personas, los pagos provisionales mensuales efectuados por dichos contribuyentes se imputarán en primer lugar al Impuesto General de la Primera Categoría y el saldo que quedare se imputará al impuesto específico a la minería establecido en el artículo 64 bis de la Ley de la Renta, y si aún quedare un saldo dichos pagos se imputarán al impuesto Global Complementario que deba declarar el empresario individual, y finalmente, a otros impuestos de declaración anual que afecten al contribuyente.

c) En el caso de las sociedades de personas, y según el nuevo texto del artículo 94 de la Ley de la Renta, los pagos provisionales se imputarán en el mismo orden establecido en la letra b) precedente, con la única salvedad que el saldo de pagos provisionales que quedare una vez que éstos se imputen al impuesto específico que afecta a la actividad minera establecido en el artículo 64 bis de la ley precitada, se imputarán al impuesto Global Complementario que deben declarar los socios de las sociedades de personas, solo hasta el monto del impuesto que se adeude al término del ejercicio.

G.- Normas especiales para inversionistas acogidos al D.L. N° 600, de 1974.

Los artículos transitorios 2°, 3°, 4°, 5°, 6° y 7° de la Ley N° 20.026, que se comenta, establecen una serie de disposiciones especiales, relacionadas con el impuesto específico a la actividad minera, que tienen aplicación respecto de dicha actividad que desarrollen los inversionistas extranjeros y empresas receptoras de sus aportes que hayan suscrito o suscriban con el Estado de Chile un contrato de inversión extranjera, conforme a lo dispuesto en el decreto ley N° 600, de 1974.

En atención a que en los artículos mencionados se trata una materia específica, las instrucciones respectivas se formularán en una Circular aparte.

IV.- VIGENCIA DE ESTAS INSTRUCCIONES

a) De acuerdo a lo dispuesto por el artículo 1° transitorio de la Ley N° 20.026, publicada en el Diario Oficial de 16.06.2005, las modificaciones introducidas por su artículo 1° a la Ley de la Renta y comentadas en el Capítulo III anterior, comenzarán a regir **a contar del día 1° de enero del año 2006.**

b) En consecuencia, de acuerdo a lo antes expresado los hechos o circunstancias a que se refieren dichas modificaciones tendrán la siguiente vigencia

b.1) El impuesto específico que el explotador minero determine, devengue o adeude al 31.12.2006 y años siguientes, lo podrá rebajar como un gasto necesario para

producir la renta afecta al Impuesto General de la Primera Categoría, conforme a lo dispuesto por el nuevo texto del N° 2 del artículo 31 de la Ley de la Renta.

b.2) El explotador minero, por la renta operacional que determine al 31.12.2006 y años siguientes, deberá declarar y pagar el impuesto específico que afecte a dicha renta en el mes de abril de cada año tributario.

b.3) Conforme a lo dispuesto por el nuevo N° 2 del artículo 65 de la Ley de la Renta, a contar del año tributario 2007, el explotador minero deberá presentar una declaración anual por el impuesto específico que le afecta de acuerdo a lo establecido por el nuevo artículo 64 bis de la Ley de la Renta, utilizando para tales efectos el Formulario N° 22, sobre Declaración de Impuestos Anuales a la Renta.

b.4) Por los ingresos brutos que perciba o devengue por la venta de productos mineros en los meses de enero de 2006 a marzo de 2007, el explotador minero deberá efectuar el pago provisional obligatorio a que se refiere la nueva letra h) del artículo 84 de la Ley de la Renta, con una tasa fija de 0,3%, aplicada sobre dichos ingresos brutos. Respecto de los ingresos brutos que perciba o devengue a contar del mes de abril del año 2007, deberá aplicar la tasa variable determinada ésta de acuerdo a lo establecido en la norma legal antes mencionada.

b.5) Por los ingresos brutos percibidos o devengados a contar del segundo trimestre del año 2006, el explotador minero podrá suspender el pago provisional a que se refiere la letra h) del artículo 84 de la ley de la Renta, si es que en un trimestre determinado del año 2006 y siguientes obtiene una pérdida operacional determinada ésta de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 64 bis de la Ley de la Renta.

b.6) Los pagos provisionales mensuales que el explotador minero efectúe a cuenta de los impuestos anuales a la renta los podrá imputar al impuesto específico a la minería que deba declarar a contar del año tributario 2007, conforme al nuevo texto del N° 2 de los artículos 93 y 94 de la Ley de la Renta.

Saluda a Ud.,

**JUAN TORO RIVERA
DIRECTOR**

ANEXO N° 2

CIRCULAR N° 60 DEL 11 DE NOVIEMBRE DEL 2005

MATERIA : MODIFICACIONES INTRODUCIDAS AL D.L. N° 600, DE 1974, SOBRE ESTATUTO DE LA INVERSIÓN EXTRANJERA, POR LA LEY N° 20.026, DE 2005.

I.- INTRODUCCIÓN

a) En el Diario Oficial de fecha 16.06.2005, se publicó la Ley N° 20.026, la cual mediante su artículo 2° modificó el artículo 7° del D.L. N° 600, de 1974, sobre Estatuto de la Inversión Extranjera e incorporó un nuevo artículo a dicho texto legal signado como “**artículo 11 ter**”. Además dicha ley en sus artículos 2° al 7° transitorios establece una serie de regímenes y obligaciones especiales tanto para los inversionistas acogidos a las normas del citado texto legal como para las empresas receptoras de los aportes, normas que dicen relación con algunos aspectos tributarios que es necesario comentar.

b) La presente Circular tiene por objeto dar a conocer el texto de la norma modificada y de la nueva disposición incorporada al D.L. N° 600 y las normas transitorias de la Ley N° 20.026, precisando al mismo tiempo sus alcances tributarios.

II.- DISPOSICION LEGAL MODIFICADA E INCORPORADA AL D.L. N° 600/74, CUYO TEXTO REFUNDIDO, COORDINADO Y SISTEMATIZADO SE CONTIENE EN EL DECRETO CON FUERZA DE LEY N° 523, DEL 3 DE SEPTIEMBRE DE 1993, D.O. 16.12.1993, DEL MINISTERIO DE ECONOMÍA, FOMENTO Y RECONSTRUCCIÓN.

a) Los nuevos textos de los artículos 7° y 11 ter del D.L. N° 600, de 1974, son del siguiente tenor; indicándose los cambios incorporados en negrita:

“**Artículo 7.** Los titulares de inversiones extranjeras acogidas al presente decreto ley tendrán derecho a que en sus respectivos contratos se establezca que se les mantendrá invariable, por un plazo de 10 años, contado desde la puesta en marcha de la respectiva empresa, una tasa del 42% como carga impositiva efectiva total a la renta a que estarán sujetos, considerando para estos efectos los impuestos de la Ley de la Renta que corresponde aplicar conforme a las normas legales vigentes a la fecha de celebración del contrato. Aun cuando el inversionista extranjero haya optado por solicitar esa invariabilidad, tendrá el derecho, por una sola vez a renunciar a ella e integrarse al régimen impositivo común, caso en el cual quedará sometido a las alternativas de la legislación impositiva general, con los mismos derechos, opciones y obligaciones que rijan para los inversionistas nacionales, perdiendo, por tanto, en forma definitiva la invariabilidad convenida. **El impuesto a que se refiere el artículo 64 bis de la ley sobre Impuesto a la Renta no se considerará para la determinación de la carga impositiva efectiva total a la renta.**”

La carga impositiva efectiva total a que se refiere el inciso precedente se calculará aplicando sobre la renta líquida imponible de Primera Categoría, determinada en conformidad a las normas sobre Impuesto a la Renta, la tasa de esa categoría que

dicha ley establezca. La diferencia de tasa que reste para completar la carga tributaria efectiva total asegurada en el mencionado inciso se aplicará sobre la base imponible respectiva, de acuerdo con las normas de la Ley sobre Impuesto a la Renta, agregando a dicha base una cantidad equivalente al impuesto de Primera Categoría que hubiere afectado a la renta incluida en la base imponible.

El impuesto establecido en el inciso tercero del artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, que en virtud del inciso primero de este artículo afecta con tasa del 42% efectivo a los establecimientos permanentes y a las sociedades receptoras de inversiones extranjeras, se aplicará, en el caso de sociedades anónimas y sociedades en comandita por acciones, sobre la base imponible respectiva y en proporción a la participación que a los inversionistas acogidos a este sistema les corresponda en las utilidades de la sociedad. El mayor impuesto será de cargo exclusivo de estos accionistas, debiendo la sociedad respectiva efectuar su retención y pago anual.

Para los efectos de lo dispuesto en la presente ley se entenderá por puesta en marcha, el inicio de la operación que corresponda al proyecto financiado con la inversión extranjera, una vez que se generen ingresos pertenecientes al giro, si la actividad desarrollada consiste en un proyecto nuevo; o, en su caso, el mes calendario siguiente después de la internación al país de cualquier parte de la inversión, si se trata de inversiones en actividades en funcionamiento.”

“Artículo 11 ter.- 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 trata el artículo 64 bis 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 el artículo 64 bis de la ley sobre Impuesto a la Renta.

2) No estarán afectos a cualquier nuevo tributo, incluidas las regalías, cánones o cargas similares, específico para la actividad minera, que se establezca luego de la fecha de suscripción del contrato de inversión extranjera respectivo, que tenga como base o considere en la determinación de su base o monto, los ingresos por actividades mineras o las inversiones o los bienes o derechos utilizados en actividades mineras.

3) No se verán afectados por modificaciones que se introduzcan al monto o forma de cálculo de las patentes de explotación y exploración a que se refiere el

Título X de la ley N° 18.248, Código de Minería, vigentes a la fecha de suscripción del contrato de inversión extranjera respectivo, y que las hagan más gravosas.

4) El plazo de quince años se contará por años calendarios, desde aquél en que ocurra la puesta en marcha de la respectiva empresa. Los derechos mencionados considerarán como línea de referencia de la invariabilidad otorgada, la tasa, la base imponible y demás elementos del impuesto vigente a la fecha del contrato de inversión extranjera respectivo.

Los derechos establecidos en este artículo, son incompatibles con el otorgamiento de los beneficios a que dan derecho los artículos 7° u 11 bis del presente decreto ley. Respecto de este último, sólo en lo que dice relación con los derechos que pueden otorgarse en virtud de los numerales 1 ó 2, exceptuado aquel que se refiere a la contabilidad en moneda extranjera. En consecuencia, el inversionista extranjero que solicite se le otorguen los derechos señalados en esos artículos no podrá solicitar la concesión de los beneficios de que tratan las disposiciones precedentes.

Para solicitar que se les otorguen los derechos establecidos en este artículo, los inversionistas extranjeros deberán comprometer a las respectivas empresas a someter sus estados financieros anuales a auditoría externa, debiendo presentar ante la Superintendencia de Valores y Seguros sus estados financieros, individuales y consolidados, trimestrales y anuales, y una memoria anual con información sobre la propiedad de la entidad. Dicha Superintendencia, previa consulta al Comité de Inversiones Extranjeras, mediante resolución que deberá publicarse en el Diario Oficial, establecerá los plazos y las demás normas pertinentes para la implementación de esta norma. Si una empresa no da cumplimiento a la presentación de la información señalada, en los plazos que prescriba la Superintendencia, caducarán automáticamente los derechos a que se refiere este artículo, tanto respecto de dicha empresa como de todos los inversionistas extranjeros que en ella participen.

En la respectiva solicitud de inversión extranjera deberá describirse detalladamente el proyecto minero que ésta tenga por objeto. Para estos efectos, se podrá utilizar la descripción contenida en el estudio de impacto ambiental a que se refiere la ley N° 19.300, sobre Bases Generales del Medio Ambiente. La empresa que desarrollará dicho proyecto minero, en caso que se haya constituido, deberá ser parte de la solicitud.

La empresa mantendrá el derecho a la invariabilidad tributaria establecida en el respectivo contrato únicamente si alguno de los propietarios de la misma se encuentra acogido a lo dispuesto en el presente artículo y da estricto y permanente cumplimiento a los requisitos establecidos para su mantención. Sin embargo, los derechos de la empresa y de los inversionistas se extinguirán si cualquiera de los propietarios de la empresa que desarrolle el proyecto minero goza de alguno de los derechos a los que se refiere el artículo 7 u 11 bis del presente decreto ley.

Con todo, no podrán concederse los derechos a que se refiere el presente artículo a empresas o inversionistas extranjeros que los soliciten para el desarrollo de un proyecto minero que, por sí mismo o a través de sus propietarios, ha sido objeto de cualquiera de los derechos a invariabilidad tributaria a que se refiere el presente decreto ley. Sin perjuicio de lo anterior, un inversionista extranjero podrá solicitar el otorgamiento de los derechos contemplados en el presente artículo con el objeto de adquirir los derechos o acciones en empresas que gocen de dichos derechos. En estos casos, dichos derechos le serán otorgados por el plazo de invariabilidad tributaria que restare al proyecto desarrollado por el inversionista inicial.”

b) Por su parte, los artículos 2°, 3°, 4°, 5°, 6° y 7° transitorios de la Ley N° 20.026, establecen lo siguiente:

“Artículo 2° transitorio.- A aquellos inversionistas extranjeros y empresas receptoras de sus aportes que mantengan vigente un contrato de inversión extranjera suscrito con el Estado de Chile conforme a lo dispuesto en el decreto ley N° 600, de 1974, con anterioridad al día 1 de diciembre de 2004, no se les aplicará el impuesto específico establecido en el artículo 64 bis de la ley sobre Impuesto a la Renta, mientras gocen de los derechos contenidos en los artículos 7° y/u 11 bis numerales 1. y 2. del decreto ley N° 600, de 1974. Una vez vencido el plazo de vigencia de dichos derechos, o una vez que las empresas renuncien a ellos, las empresas receptoras quedarán en todo sujetas al impuesto específico a la actividad minera establecido en el artículo 64 bis de la ley sobre Impuesto a la Renta, vigente a la fecha de extinción de estos derechos.”

“Artículo 3° transitorio.- No obstante lo dispuesto en el artículo anterior, los inversionistas extranjeros que mantengan vigente un contrato de inversión extranjera suscrito con el Estado de Chile conforme con lo dispuesto en el decreto ley N° 600, de 1974, con anterioridad al día 1 de diciembre de 2004, y cuyas empresas estén o pudieren estar afectas al impuesto establecido en el artículo 64 bis de la ley sobre Impuesto a la Renta, podrán optar por que se les concedan los derechos contenidos en el artículo 11 ter del decreto ley N° 600, de 1974, en las condiciones establecidas en dicho artículo. Para acceder a este beneficio, deberán además sujetarse a los siguientes requisitos y condiciones, con los derechos adicionales que se indica:

1) Si al momento de la solicitud al Comité de Inversiones Extranjeras, alguno de los inversionistas extranjeros o las empresas receptoras respectivas fueran titulares de derechos de invariabilidad tributaria que les hayan sido concedidos conforme a los artículos 7° y/u 11 bis del decreto ley N° 600, de 1974, deberán acompañar a dicha solicitud la renuncia a tales derechos, sujeta a la condición del otorgamiento del derecho que trata este artículo. Lo anterior es sin perjuicio del derecho que se establece en el número siguiente;

2) Aquellos inversionistas extranjeros y empresas receptoras, que al optar por acogerse al régimen establecido en el presente artículo sean titulares de los derechos otorgados por el numeral 2. del artículo 11 bis del decreto ley N° 600, de 1974, en lo referente al tratamiento de la depreciación acelerada de activos, podrán seguir haciendo uso de dicho tratamiento hasta el día 31 de diciembre de 2007;

3) El plazo de la invariabilidad será de doce años y se contará, por años calendario, a partir de la solicitud de modificación de contrato que otorga la invariabilidad a que se refiere este artículo o a partir de la puesta en marcha del proyecto, según corresponda;

4) La tasa de impuesto a que se refiere la letra i), del inciso tercero del artículo 64 bis de la ley sobre Impuesto a la Renta será 4%, mientras mantenga el derecho a invariabilidad tributaria establecido en el artículo 11 ter del decreto ley N° 600, de 1974;

5) La solicitud al Comité de Inversiones Extranjeras manifestando la voluntad de acogerse a las normas de este artículo, deberá presentarse a más tardar el 30 de noviembre del año 2005, y

6) En la solicitud se deberá describir detalladamente el proyecto minero respectivo. Una vez presentada, y previa resolución de la Vicepresidencia Ejecutiva del Comité de Inversiones Extranjeras, se procederá a suscribir la correspondiente modificación al contrato de inversión extranjera, la cual se entenderá que produce sus efectos desde la fecha de la solicitud respectiva.”

“Artículo 4° transitorio.- A los inversionistas extranjeros, que hayan suscrito o suscriban con el Estado de Chile un contrato de inversión extranjera, conforme a lo dispuesto en el decreto ley N° 600, de 1974, en o con posterioridad al día 1 de diciembre de 2004 y hasta la entrada en vigencia de esta ley, se les aplicará lo dispuesto en los artículos 2° y 3° transitorio precedentes, con excepción de lo establecido en los numerales 3) y 4) del inciso segundo del artículo 3° transitorio, gozando del derecho a invariabilidad por un plazo de quince años y estando afectos a una tasa del 5%.”

“Artículo 5° transitorio.- Podrán también solicitar se les concedan los derechos contenidos en el artículo 11 ter del decreto ley 600, de 1974, en las condiciones establecidas en dicho artículo, las empresas afectas al impuesto específico a la actividad minera establecido en el artículo 64 bis de la ley sobre Impuesto a la Renta, que no sean empresas receptoras del aporte de inversionistas extranjeros que hayan suscrito con el Estado de Chile un contrato de inversión extranjera conforme con lo dispuesto en el decreto ley N° 600, de 1974, sujeto además a los siguientes requisitos y condiciones y con los derechos adicionales que se indica:

1) La empresa cuyas ventas, durante el ejercicio correspondiente al año 2004, hayan sido superiores al valor equivalente a 12.000 toneladas métricas de cobre fino;

2) El plazo a que se refiere el inciso primero de dicho artículo, será de doce años y se contará, por años calendario, a partir de la solicitud del contrato que otorga la invariabilidad a que se refiere este artículo;

3) La tasa de impuesto a que se refiere la letra i) del inciso tercero del artículo 64 bis de la ley sobre Impuesto a la Renta será 4%, mientras mantenga el derecho a invariabilidad tributaria establecido en el artículo 11 ter del decreto ley N° 600, de 1974;

4) La solicitud para acogerse a los beneficios del artículo 11 ter del decreto ley N° 600, de 1974, deberá ser presentada por la empresa y sólo podrá referirse a uno o más proyectos mineros específicos que hayan sido de propiedad de la empresa con anterioridad al 1 de diciembre de 2004 y que se hubieren encontrado en explotación a dicha fecha;

5) La solicitud de que trata este artículo, deberá presentarse ante el Ministerio de Economía, Fomento y Reconstrucción a más tardar el 30 de noviembre de 2005. El otorgamiento de los derechos de invariabilidad tributaria constará en contratos que se celebrarán por escritura pública y que suscribirán, por una parte, en representación del Estado de Chile el Ministro de Economía, Fomento y Reconstrucción y por la otra la empresa afecta al impuesto específico a la actividad minera establecido en el artículo 64 bis de la ley sobre Impuesto a la Renta. Una vez otorgados, se entenderá que los contratos referidos producen sus efectos desde la fecha de la solicitud respectiva. El Ministro de Economía, Fomento y Reconstrucción tendrá la facultad de aceptar o rechazar las solicitudes que se le presenten y establecer los términos del contrato en que se otorguen los derechos de invariabilidad de que trata este artículo, conforme a lo que aquí se expresa. Corresponderá asimismo al Ministerio de Economía, Fomento y Reconstrucción la administración de dichos contratos y relacionarse con los suscriptores de los mismos, y

6) En caso que la empresa realice un nuevo proyecto minero, distinto de aquel definido en el respectivo contrato, éste no podrá acogerse a la invariabilidad de que trata el artículo 11 ter del decreto ley N° 600, de 1974.”

“Artículo 6° transitorio.- Las empresas que, encontrándose acogidas con lo dispuesto en los artículos 3°, 4° ó 5° transitorios de esta ley, hayan iniciado la explotación de proyectos mineros amparados en contratos de inversión extranjera suscritos de conformidad a lo dispuesto en el decreto ley N° 600, de 1974, a contar del 1 de diciembre del 2004, o bien inicien la explotación de proyectos a contar de dicha fecha, deberán llevar contabilidad separada por cada proyecto en la forma que al efecto determine el Servicio de Impuestos Internos.”

“Artículo 7° transitorio.- A los contribuyentes del impuesto establecido en el artículo 64 bis de la ley sobre Impuesto a la Renta, que se acojan al régimen establecido en los artículos 3°, 4° ó 5° transitorios, se les otorgará un crédito equivalente a 50% del impuesto mencionado que deban pagar por los años comerciales 2006 y 2007, el cual será imputable al impuesto establecido en el artículo 20 de la ley sobre Impuesto a la Renta, que dicho contribuyente se encuentre obligado a pagar por las rentas de esos ejercicios. Si el monto de este crédito excediere el impuesto referido, dicho excedente no podrá imputarse a otro impuesto ni solicitarse su devolución. El impuesto específico a la minería que no pueda imputarse como crédito del impuesto pagado en dichos años, podrá ser deducido como gasto necesario para producir la renta de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 64 bis, antes señalado.”

III.- INSTRUCCIONES SOBRE LA MATERIA

A.- Modificación introducida al artículo 7° del D.L. N° 600, de 1974.

(1) La Ley N° 20.026, mediante el N° 1 de su artículo 2° modificó el inciso primero del artículo 7° del D.L. N° 600, de 1974, incorporando una oración a través de la cual se dispone que el impuesto específico que afecta a la actividad minera establecido en el nuevo artículo 64 bis de la Ley de la Renta, no se considerará para la determinación de la carga impositiva efectiva total a la renta que contempla la norma legal que se modifica.

(2) En consecuencia, y de acuerdo a la modificación en referencia para la determinación de la carga impositiva efectiva total a la renta, que afecta al inversionista extranjero acogido a la invariabilidad tributaria establecida en el artículo 7° del D.L. N° 600, de 1974, no se considerará el impuesto específico a la minería contenido en el nuevo artículo 64 bis de la Ley de la Renta, expresándose, por lo tanto, que para los efectos de la determinación de dicha carga impositiva sólo considera el Impuesto General de la Primera Categoría y como Impuesto Adicional la diferencia de tasa hasta completar carga del 42% que establece dicho artículo.

En otras palabras, y conforme a lo dispuesto por el inciso segundo del artículo 7° del D.L. N° 600, la carga impositiva efectiva total a la renta de 42%, se calculará aplicando sobre la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría, determinada conforme a las normas de la Ley sobre Impuesto a la Renta, la tasa del impuesto que dicha ley establece para la citada categoría, y la diferencia de tasa que reste para completar la carga tributaria efectiva total asegurada al inversionista extranjero, se aplicará sobre la base imponible respectiva, de acuerdo con las normas de la Ley sobre Impuesto a la Renta, agregando a dicha base una cantidad equivalente al impuesto de Primera Categoría que hubiere afectado a la renta incluida en la base imponible.

(3) En resumen, la tasa de 42% se hará efectiva aplicando sobre la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría - determinada ésta de conformidad al mecanismo establecido en los artículos 29 al 33 de la Ley de la Renta- la tasa de impuesto correspondiente a dicha categoría, equivalente actualmente a un 17%, y la diferencia de tasa que reste para completar la alícuota efectiva de 42%, esto es, el 25%, se aplicará sobre la base imponible del impuesto adicional que afecte al inversionista extranjero, conforme a las normas de los artículos 58, 60 inciso 1° y 61 de la Ley de la Renta, vale decir, sobre las remesas de rentas que se efectúen al exterior durante el ejercicio comercial respectivo, agregando a dicha base imponible anual un monto equivalente al impuesto de Primera Categoría que haya afectado a las citadas rentas o cantidades remesadas al exterior en la empresa que las generó, sin considerar para los fines antes indicados el impuesto específico a la minería contenido en el nuevo artículo 64 bis de la Ley de la Renta.

B.- Nuevo artículo 11 ter incorporado al D.L. N° 600, de 1974.

(1) El nuevo artículo 11 ter del D.L. N° 600, de 1974, se incorporó a dicho texto con el fin de otorgar, **por un plazo de quince años**, determinados derechos a los inversionistas extranjeros acogidos a las normas del referido cuerpo legal, cuando se cumplan en la especie las siguientes condiciones o requisitos: **(i)** Que se trate de inversiones de un monto igual o superior a 50 millones de dólares de los Estados Unidos de América o su equivalente en otras monedas extranjeras, **(ii)** Que dichas inversiones se internen al país en conformidad a las disposiciones del artículo 2° del citado texto legal, **(iii)** y, finalmente, que las referidas inversiones tengan por objeto el desarrollo de proyectos mineros.

(2) Los derechos a otorgar por el plazo indicado y bajo el cumplimiento de las condiciones antes señaladas, son los siguientes:

(a) Mantener invariables las normas legales vigentes a la fecha de suscripción del respectivo contrato de inversión extranjera en lo relativo al impuesto específico a la actividad minera a que se refiere el nuevo artículo 64 bis de la Ley de 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 el citado artículo 64 bis de la Ley de la Renta.

(b) No estarán afectos a cualquier nuevo tributo, incluidas las regalías, cánones o cargas similares, específico para la actividad minera, que se establezca luego de la fecha de la suscripción del contrato de inversión extranjera respectivo, que tenga como base o considere en la determinación de su base o monto, los ingresos por actividades mineras o las inversiones o los bienes o derechos utilizados en actividades mineras.

(c) No se verán afectados por modificaciones que se introduzcan al monto o forma de cálculo de las patentes de explotación y exploración a que se refiere el Título X de la Ley N° 18.248, sobre Código de Minería, vigentes a la fecha de suscripción del contrato de inversión extranjera respectivo, y que las hagan más gravosas.

(3) El plazo de quince años señalado en el N° (1) anterior, se contará por años calendarios, desde aquél en que ocurra la puesta en marcha de la respectiva empresa receptora de la inversión.

(4) Los derechos mencionados considerarán como línea de referencia de la invariabilidad otorgada, la tasa, la base imponible y demás elementos del impuesto vigente a la fecha del contrato de inversión extranjera respectivo.

(5) Los derechos indicados precedentemente, serán incompatibles con el otorgamiento de los beneficios a que dan derecho los artículos 7° u 11 bis del D.L. N°

600. Respecto de este último artículo, sólo en lo que dice relación con los derechos que pueden otorgarse en virtud de los N°s. 1 ó 2 del citado precepto legal, exceptuado aquel que se refiere a la contabilidad en moneda extranjera.

En consecuencia, el inversionista extranjero que solicite se le otorguen los derechos señalados en los artículos antes indicados, no podrá solicitar la concesión de los beneficios de que tratan las disposiciones precedentes.

(6) Para solicitar que se les otorguen los derechos detallados anteriormente, los inversionistas extranjeros deberán comprometer a las respectivas empresas receptoras de la inversión a someter sus estados financieros anuales a auditoría externa, debiendo presentar ante la Superintendencia de Valores y Seguros sus estados financieros, individuales y consolidados, trimestrales y anuales, y una memoria anual con información sobre la propiedad de la entidad. Dicha Superintendencia, previa consulta al Comité de Inversiones Extranjeras, mediante resolución que se deberá publicar en el Diario Oficial, establecerá los plazos y las demás normas pertinentes para la implementación de lo antes establecido. Si una empresa no da cumplimiento a la presentación de la información señalada, en los plazos que establezca la citada Superintendencia, caducarán automáticamente los derechos en referencia, tanto respecto de dicha empresa como de todos los inversionistas extranjeros que en ella participen.

(7) En la respectiva solicitud de inversión extranjera deberá describirse detalladamente el objeto del proyecto minero a desarrollar. Para estos efectos, se podrá utilizar la descripción contenida en el estudio de impacto ambiental a que se refiere la Ley N° 19.300, sobre Bases Generales del Medio Ambiente. La empresa que desarrollará dicho proyecto minero, en caso que se haya constituido, deberá ser parte de la solicitud.

(8) La empresa receptora de la inversión mantendrá el derecho a la invariabilidad tributaria establecida en el respectivo contrato únicamente si alguno de los propietarios de la misma se encuentra acogido a lo dispuesto en el artículo 11 ter que se comenta, y da estricto y permanente cumplimiento a los requisitos establecidos para su mantención. Sin embargo, los derechos de la empresa y de los inversionistas se extinguirán si cualquiera de los propietarios de la empresa que desarrolle el proyecto minero goza de alguno de los derechos a los que se refiere los artículos 7 u 11 bis del D.L. N° 600.

(9) Con todo, no podrán concederse los derechos referidos precedentemente, a empresas o inversionistas extranjeros que los soliciten para el desarrollo de un proyecto minero que, por sí mismo o a través de sus propietarios, ha sido objeto de cualquiera de los derechos a invariabilidad tributaria a que se refiere el D.L. N° 600, de 1974. Sin perjuicio de lo anterior, un inversionista extranjero podrá solicitar el otorgamiento de los derechos contemplados en el referido artículo 11 ter que se comenta, con el objeto de adquirir los derechos o acciones en empresas que gocen de tales derechos. En estos casos, dichos derechos le serán otorgados por el plazo de invariabilidad tributaria que restare al proyecto desarrollado por el inversionista inicial.

C.- Inversionistas extranjeros y empresas receptoras de la inversión que no se afectan con el impuesto específico establecido en el nuevo artículo 64 bis de la Ley de la Renta

(1) De conformidad a lo dispuesto por el artículo 2° transitorio de la Ley N° 20.026, publicada en el Diario Oficial de 16.06.2005, a los inversionistas extranjeros y a las respectivas empresas receptoras de sus aportes, que mantengan vigente un contrato de inversión extranjera suscrito con el Estado de Chile, conforme a las normas del D.L. N° 600, de 1974, **con anterioridad al día 1 de diciembre de 2004**, no se les aplicará el impuesto específico a la minería establecido en el nuevo artículo 64 bis incorporado a la Ley de la Renta, mientras gocen de los derechos contenidos en el artículo 7° y en los N°s. 1 y 2 del artículo 11 bis del decreto ley antes mencionado.

(2) A contar de la fecha del vencimiento del plazo de los referidos derechos o a partir de la fecha en que las empresas receptoras renuncien a dichas prerrogativas, tales entidades quedarán en todo sujetas al impuesto específico a la actividad minera establecido en el nuevo artículo 64 bis de la Ley de la Renta, que esté vigente a la fecha de extinción de los citados derechos.

D.- Inversionistas extranjeros acogidos a las normas del D.L. N° 600, de 1974, que pueden optar a los derechos establecidos en el nuevo artículo 11 ter incorporado a dicho texto legal

(1) De acuerdo a lo dispuesto por el artículo 3° transitorio de la Ley N° 20.026, publicada en el Diario Oficial de 16.06.2005, y sin perjuicio de lo establecido en el artículo 2° transitorio de dicha ley comentado en la Letra C) precedente, los inversionistas extranjeros que mantengan vigente un contrato de inversión extranjera suscrito con el Estado de Chile, conforme a las normas del D.L. N° 600, de 1974, **con anterioridad al día 1 de diciembre de 2004**, y cuyas empresas estén o pudieren estar afectas al impuesto establecido en el nuevo artículo 64 bis de la Ley a la Renta, podrán optar por que se les concedan los derechos contenidos en el nuevo artículo 11 ter incorporado al decreto ley antes mencionado, bajo las condiciones establecidas en dicho artículo.

(2) Para acceder a este beneficio, deberán además sujetarse a los siguientes requisitos y condiciones, con los derechos adicionales que se indican:

(2.1) Si al momento de la solicitud al Comité de Inversiones Extranjeras, alguno de los inversionistas extranjeros o las empresas receptoras respectivas fueran titulares de derechos de invariabilidad tributaria que les hayan sido concedidos conforme a los artículos 7° y/u 11 bis del D.L. N° 600, de 1974, deberán acompañar a dicha solicitud la renuncia a tales derechos, sujeta a la condición del otorgamiento del derecho que trata el artículo 3° transitorio que se comenta. Lo anterior es sin perjuicio del derecho que se establece en el punto siguiente;

(2.2) Aquellos inversionistas extranjeros y empresas receptoras, que al optar por acogerse al régimen establecido en este artículo transitorio que se analiza, sean titulares de los derechos otorgados por el N° 2 del artículo 11 bis del D.L. N° 600,

de 1974, en lo referente al tratamiento de la depreciación acelerada de activos, podrán seguir haciendo uso de dicho tratamiento hasta el día 31 de diciembre de 2007;

(2.3) El plazo de la invariabilidad será de doce años y se contará, por años calendario, a partir de la solicitud de modificación de contrato que otorga la invariabilidad a que se refiere el artículo transitorio que se comenta, o a partir de la puesta en marcha del proyecto, según corresponda;

(2.4) La tasa de impuesto a que se refiere la letra i), del inciso tercero del artículo 64 bis de la Ley de la Renta será de 4%, mientras mantenga el derecho a la invariabilidad tributaria establecida en el nuevo artículo 11 ter del D.L. N° 600, de 1974;

(2.5) La solicitud al Comité de Inversiones Extranjeras manifestando la voluntad de acogerse a las normas del artículo 3° transitorio que se comenta, deberá presentarse a más tardar el 30 de noviembre del año 2005, y

(2.6) En la solicitud se deberá describir detalladamente el proyecto minero respectivo. Una vez presentada, y previa resolución de la Vicepresidencia Ejecutiva del Comité de Inversiones Extranjeras, se procederá a suscribir la correspondiente modificación al contrato de inversión extranjera, la cual se entenderá que produce sus efectos desde la fecha de la solicitud respectiva.

(3) De acuerdo a lo dispuesto por el artículo 6° transitorio de la citada Ley N° 20.026, las empresas que se acojan a lo dispuesto en el artículo 3° transitorio que se comenta, y hayan iniciado la explotación de proyectos mineros amparados en contratos de inversión extranjera suscritos de conformidad a las normas del D.L. N° 600, de 1974, **a contar del 1 de diciembre del 2004**, o bien, inicien la explotación de proyectos a contar de dicha fecha, deberán llevar contabilidad separada por cada proyecto en la forma que al efecto determine el Servicio de Impuestos Internos, lo que se implementará mediante un instructivo que se emitirá por separado.

E.- Inversionistas extranjeros acogidos a las normas del D.L. N° 600, a los cuales se les aplica lo dispuesto en los artículos 2° y 3° transitorio de la Ley N° 20.026, comentados en las letras C) y D) precedentes

(1) En virtud de lo dispuesto por el artículo 4° transitorio de la Ley N° 20.026, publicada en el Diario Oficial de 16.06.2005, a los inversionistas extranjeros que hayan suscrito o suscriban con el Estado de Chile un contrato de inversión extranjera, conforme a las normas del D.L. N° 600, de 1974, o con posterioridad al día 1 de diciembre de 2004 y hasta la entrada en vigencia de la ley antes mencionada (**a contar del 01.01.2006**), se les aplicará lo dispuesto en los artículos 2° y 3° transitorio de dicha ley, comentados en las letras C) y D) anteriores, con excepción de lo establecido en los N°s. 3 y 4 del inciso segundo del artículo 3° transitorio, gozando del derecho a la invariabilidad por un plazo de quince años y estando afectos a una tasa del 5%.

(2) De acuerdo a lo dispuesto por el artículo 6° transitorio de la citada Ley N° 20.026, las empresas que se acojan a lo dispuesto en el artículo 4° transitorio que

se comenta, hayan iniciado la explotación de proyectos mineros amparados en contratos de inversión extranjera suscritos de conformidad a las normas del D.L. N° 600, de 1974, **a contar del 1 de diciembre del 2004**, o bien, inicien la explotación de proyectos a contar de dicha fecha, deberán llevar contabilidad separada por cada proyecto en la forma que al efecto determine el Servicio de Impuestos Internos, lo que se implementará mediante un instructivo que se emitirá por separado.

F.- Empresas que no son receptoras del aporte de inversionistas extranjeros, y que pueden solicitar que se les concedan los derechos establecidos en el nuevo artículo 11 ter incorporado al D.L. N° 600, de 1974

(1) Conforme a lo dispuesto por el artículo 5° transitorio de la Ley N° 20.026, publicada en el Diario Oficial de 16.06.2005, las empresas afectas al impuesto específico a la actividad minera establecido en el nuevo artículo 64 bis de la Ley de la Renta, que no sean empresas receptoras del aporte de inversionistas extranjeros que hayan suscrito con el Estado de Chile un contrato de inversión extranjera conforme a las normas del D.L. N° 600, de 1974, podrán también solicitar se les concedan los derechos contenidos en el nuevo artículo 11 ter incorporado a dicho texto legal, en las condiciones establecidas en dicho artículo.

(2) Los citados derechos se otorgaran siempre y cuando se cumplan además los siguientes requisitos y condiciones y con los derechos adicionales que se indican.

(2.1) La empresa cuyas ventas, durante el ejercicio correspondiente al año 2004, hayan sido superiores al valor equivalente a 12.000 toneladas métricas de cobre fino;

(2.2) El plazo a que se refiere el inciso primero del citado artículo 11 ter del D.L. N° 600, **será de doce años**, y se contará por año calendario a partir de la solicitud del contrato que otorga la invariabilidad a que se refiere el artículo 5° transitorio que se comenta;

(2.3) La tasa de impuesto a que se refiere la letra i) del inciso tercero del nuevo artículo 64 bis de la Ley de la Renta será de 4%, mientras mantenga el derecho a invariabilidad tributaria establecida en el artículo 11 ter del D.L. N° 600, de 1974;

(2.4) La solicitud para acogerse a los beneficios del nuevo artículo 11 ter del D.L. N° 600, de 1974, deberá ser presentada por la empresa y sólo podrá referirse a uno o más proyectos mineros específicos que hayan sido de propiedad de la empresa con anterioridad al 1 de diciembre de 2004, y que se hubieren encontrado en explotación a dicha fecha;

(2.5) La solicitud de que trata el artículo 5° transitorio que se comenta, deberá presentarse ante el Ministerio de Economía, Fomento y Reconstrucción a más tardar el 30 de noviembre de 2005. El otorgamiento de los derechos de invariabilidad tributaria constará en contratos que se celebrarán por escritura pública y que suscribirán, por una parte, en representación del Estado de Chile el Ministro de

Economía, Fomento y Reconstrucción y por la otra la empresa afecta al impuesto específico a la actividad minera establecido en el nuevo artículo 64 bis de la Ley de la Renta.

Una vez otorgados tales derechos, se entenderá que los contratos referidos producen sus efectos desde la fecha de la solicitud respectiva.

El Ministro de Economía, Fomento y Reconstrucción tendrá la facultad de aceptar o rechazar las solicitudes que se le presenten y establecer los términos del contrato en que se otorguen los derechos de invariabilidad que se comentan, conforme a lo establecido en dicho artículo 5° transitorio.

Corresponderá asimismo al Ministerio de Economía, Fomento y Reconstrucción, la administración de dichos contratos y relacionarse con los suscriptores de los mismos, y

(2.6) En caso que la empresa realice un nuevo proyecto minero, distinto de aquel definido en el respectivo contrato, éste no podrá acogerse a la invariabilidad de que trata el artículo 11 ter del D.L. N° 600, de 1974.

(3) De acuerdo a lo dispuesto por el artículo 6° transitorio de la citada Ley N° 20.026, las empresas que se acogen a lo dispuesto en el artículo 5° transitorio que se comenta, hayan iniciado la explotación de proyectos mineros amparados en contratos de inversión extranjera suscritos de conformidad a las normas del D.L. N° 600, de 1974, **a contar del 1 de diciembre del 2004**, o bien, inicien la explotación de proyectos a contar de dicha fecha, deberán llevar contabilidad separada por cada proyecto en la forma que al efecto determine el Servicio de Impuestos Internos, lo que se implementará mediante un instructivo que se emitirá por separado.

G.- Crédito a que tienen derecho las empresas acogidas a los regímenes establecidos en los artículos 3°, 4° ó 5° transitorios de la Ley N° 20.026

(1) De conformidad a lo dispuesto por el artículo 7° transitorio de la Ley N° 20.026, publicada en el Diario Oficial de 16.06.2005, a los contribuyentes del impuesto establecido en el nuevo artículo 64 bis de la Ley de la Renta, que se acojan al régimen establecido en los artículos 3°, 4° ó 5° transitorios de la ley precitada, comentados en las Letras D), E) y F) anteriores, se les otorgará un crédito equivalente al 50% del impuesto antes mencionado que deban pagar por los años comerciales 2006 y 2007, el cual será imputable al Impuesto General de la Primera Categoría establecido en el artículo 20 de la ley precitada, que dicho contribuyente se encuentre obligado a pagar por las rentas de esos ejercicios.

(2) Si el monto del citado crédito excediere del referido impuesto de categoría, dicho excedente no podrá imputarse a ningún otro impuesto ni solicitarse su devolución.

(3) Sin perjuicio de lo anterior, el impuesto específico a la minería que no pueda imputarse como crédito al impuesto de categoría pagado en dichos años, podrá

ser deducido como gasto necesario para producir la renta, de acuerdo a lo dispuesto por el N° 2 del artículo 31 de la Ley de la Renta.

IV.- VIGENCIA

(1) Al no establecer vigencia expresa la Ley N° 20.026, publicada en el Diario Oficial de 16.06.2005, para las modificaciones introducidas al artículo 7° del D.L. N° 600, de 1974 y para lo dispuesto por el nuevo artículo 11 ter incorporado a dicho texto legal, ambas normas de carácter tributario, es aplicable en la especie lo dispuesto por el inciso primero del artículo 3° del Código Tributario, que establece que, en general, la ley que modifique una norma impositiva, establezca nuevos impuestos o suprima uno existente, regirá desde el día primero del mes siguiente al de su publicación. En consecuencia, solo los hechos ocurridos a contar de dicha fecha estarán sujetos a la nueva disposición. Por lo tanto, y conforme a lo antes expresado, las modificaciones introducidas al artículo 7° del D.L. N° 600, de 1974 y lo dispuesto por su nuevo artículo 11 ter regirán a contar del **1° de julio del año 2005**.

Saluda a Ud.,

**JUAN TORO RIVERA
DIRECTOR**

ANEXO N° 3

CIRCULAR N°34 DEL 20 DE JUNIO DEL 2006

MATERIA : INSTRUCCIONES SOBRE MODIFICACIONES INTRODUCIDAS A LA LEY N° 20.026, POR LA LEY N° 20.097, DE 2006, QUE DICEN RELACIÓN CON LA APLICACIÓN DEL IMPUESTO ESPECÍFICO A LA MINERÍA EN EL CASO DE INVERSIONISTAS EXTRANJEROS ACOGIDOS AL D.L. N° 600, DE 1974.

I.- INTRODUCCIÓN

- a) En el Diario Oficial de fecha 8 de abril del año 2006 se publicó la Ley N° 20.097, la cual mediante su artículo único, por una parte, agrega tres nuevos incisos al artículo 2° transitorio de la Ley N° 20.026, y por otra, incorpora un nuevo artículo transitorio a dicho texto legal, signado como artículo 8°; modificaciones tendientes a reglamentar la aplicación del impuesto específico a la minería establecido en el artículo 64 bis de la Ley de la Renta, en el caso de inversionistas extranjeros acogidos a las normas del D.L. N° 600, de 1974, cuando algunos de ellos han renunciado a los derechos o garantías tributarias que contiene el texto legal precitado y otros inversionistas han mantenido tales prerrogativas.
- b) Mediante la presente Circular se dan a conocer estas modificaciones y al mismo tiempo se precisan sus alcances tributarios.

II.- DISPOSICIONES LEGALES ACTUALIZADAS

- a) El texto de la Ley N° 20.097, es del siguiente tenor:

“**Artículo único.**- Modifícase la ley N° 20.026, de la siguiente forma:

- 1) **Agréganse en el artículo 2° transitorio, los siguientes incisos segundo, tercero y cuarto:**

“En los casos en que participen en el capital de una empresa explotadora minera receptora de inversión extranjera, socios que gocen de los derechos de invariabilidad contenidos en los artículos 7° u 11 bis, numerales 1 y 2, del decreto ley N° 600, de 1974, y otros socios, nacionales o extranjeros, que no gocen de ninguno de dichos derechos o que, habiendo renunciado a la garantía de invariabilidad tributaria establecida en el artículo 7° y, en consecuencia, a la garantía establecida en el artículo 11 bis N° 1, gocen únicamente de la invariabilidad de normas del número 2 del artículo 11 bis, los socios que gocen del beneficio de invariabilidad tributaria tendrán derecho a un crédito contra el Impuesto Adicional establecido en el artículo 60 de la Ley sobre Impuesto a la Renta por el Impuesto específico a la actividad minera pagado por la empresa receptora de su inversión. Este crédito será equivalente a la proporción que la participación que el respectivo inversionista extranjero tenga en las utilidades de la empresa minera represente en el total del impuesto establecido en el artículo 64 bis de la ley señalada, devengado por dicha empresa en el mismo ejercicio que corresponda a

las rentas afectas al Impuesto Adicional respectivo. Para este efecto, dicho impuesto deberá reajustarse según la variación del índice de precios al consumidor entre el mes anterior a aquél en que se hubiera devengado el impuesto específico establecido en el artículo 64 bis de la misma ley y el mes anterior a aquél en que deba imputarse como crédito contra el Impuesto Adicional que afecte al inversionista extranjero. La empresa deberá calcular y llevar el registro del crédito que se establece en este artículo en conformidad con las instrucciones que emitirá el Servicio de Impuestos Internos.

Al crédito establecido en el inciso anterior, se le deducirá la cantidad que resulte de aplicar la tasa del Impuesto de Primera Categoría que corresponda sobre el monto del impuesto del artículo 64 bis de la referida Ley sobre Impuesto a la Renta que se dedujo como gasto en la determinación de la renta líquida imponible del Impuesto de Primera Categoría, en la proporción de la participación que el respectivo inversionista extranjero tenga en las utilidades de la empresa minera.

Si producto de la imputación establecida en los incisos anteriores resulta un excedente en favor del inversionista extranjero, éste se devolverá como pago provisional en la forma prevista en la Ley sobre Impuesto a la Renta, en lo que corresponda.”

2) Agrégase el siguiente artículo 8° transitorio:

“Artículo 8° transitorio.- Aquellos inversionistas extranjeros que se hayan acogido a lo dispuesto en el artículo 3° transitorio precedente y sean titulares de los derechos otorgados por el numeral 2 del artículo 11 bis del decreto ley N° 600, de 1974, en lo referente al tratamiento de la depreciación acelerada de activos, y aquellos inversionistas que mantengan vigentes contratos de inversión extranjera en virtud de los cuales gocen de dicho derecho, podrán acogerse a lo dispuesto en el artículo 3° transitorio de la presente ley, en las mismas condiciones y por el plazo establecido en el N° 3 de dicho artículo, con las siguientes modificaciones:

1) Podrán descontar de la renta imponible operacional establecida en el artículo 64 bis de la Ley sobre Impuesto a la Renta, los intereses pagados o devengados sobre cantidades adeudadas, dentro del año a que se refiere dicho impuesto;

2) No podrán descontarse de la renta imponible operacional los intereses pagados o adeudados a entidades o personas relacionadas con el explotador minero en aquella parte que, de conformidad a lo dispuesto en el numeral 1 del artículo 59 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, sean consideradas exceso de endeudamiento;

3) La empresa receptora de la inversión y los inversionistas extranjeros deberán renunciar expresa e irrevocablemente a los derechos a que se refiere el numeral 2 del artículo 3° transitorio precedente, y

4) La solicitud al Comité de Inversiones Extranjeras manifestando la voluntad de acogerse a las normas del presente artículo y la renuncia a que se refiere el número precedente deberán presentarse a más tardar el día 30 de junio de 2006.”

b) El artículo 2° transitorio de la Ley N° 20.026, con motivo de las modificaciones introducidas ha quedado del siguiente tenor:

“Artículo 2° transitorio.- A aquellos inversionistas extranjeros y empresas receptoras de sus aportes que mantengan vigente un contrato de inversión extranjera suscrito con el Estado de Chile conforme a lo dispuesto en el decreto ley N° 600, de 1974, con anterioridad al día 1 de diciembre de 2004, no se les aplicará el impuesto específico establecido en el artículo 64 bis de la ley sobre Impuesto a la Renta, mientras gocen de los derechos contenidos en los artículos 7° y/u 11 bis numerales 1. y 2. del decreto ley N° 600, de 1974. Una vez vencido el plazo de vigencia de dichos derechos, o una vez que las empresas renuncien a ellos, las empresas receptoras quedarán en todo sujetas al impuesto específico a la actividad minera establecido en el artículo 64 bis de la ley sobre Impuesto a la Renta, vigente a la fecha de extinción de estos derechos.

En los casos en que participen en el capital de una empresa explotadora minera receptora de inversión extranjera, socios que gocen de los derechos de invariabilidad contenidos en los artículos 7° u 11 bis, numerales 1 y 2, del decreto ley N° 600, de 1974, y otros socios, nacionales o extranjeros, que no gocen de ninguno de dichos derechos o que, habiendo renunciado a la garantía de invariabilidad tributaria establecida en el artículo 7° y, en consecuencia, a la garantía establecida en el artículo 11 bis N° 1, gocen únicamente de la invariabilidad de normas del número 2 del artículo 11 bis, los socios que gocen del beneficio de invariabilidad tributaria tendrán derecho a un crédito contra el Impuesto Adicional establecido en el artículo 60 de la Ley sobre Impuesto a la Renta por el Impuesto específico a la actividad minera pagado por la empresa receptora de su inversión. Este crédito será equivalente a la proporción que la participación que el respectivo inversionista extranjero tenga en las utilidades de la empresa minera represente en el total del impuesto establecido en el artículo 64 bis de la ley señalada, devengado por dicha empresa en el mismo ejercicio que corresponda a las rentas afectas al Impuesto Adicional respectivo. Para este efecto, dicho impuesto deberá reajustarse según la variación del índice de precios al consumidor entre el mes anterior a aquél en que se hubiera devengado el impuesto específico establecido en el artículo 64 bis de la misma ley y el mes anterior a aquél en que deba imputarse como crédito contra el Impuesto Adicional que afecte al inversionista extranjero. La empresa deberá calcular y llevar el registro del crédito que se establece en este artículo en conformidad con las instrucciones que emitirá el Servicio de Impuestos Internos.

Al crédito establecido en el inciso anterior, se le deducirá la cantidad que resulte de aplicar la tasa del Impuesto de Primera Categoría que corresponda sobre el monto del impuesto del artículo 64 bis de la referida Ley sobre Impuesto a la Renta que se dedujo como gasto en la determinación de la renta líquida imponible del Impuesto de Primera Categoría, en la proporción de la participación que el respectivo inversionista extranjero tenga en las utilidades de la empresa minera.

Si producto de la imputación establecida en los incisos anteriores resulta un excedente en favor del inversionista extranjero, éste se devolverá como pago

provisional en la forma prevista en la Ley sobre Impuesto a la Renta, en lo que corresponda.”

III.- INSTRUCCIONES IMPARTIDAS SOBRE LA MATERIA

1.- Crédito en favor de socios sin domicilio ni residencia en Chile de una empresa explotadora minera receptora de inversión extranjera, que gocen del beneficio de la invariabilidad tributaria de los artículos 7° u 11 bis N° s. 1 y 2 del D.L. N° 600, de 1974.

a) Tipos de socios de una empresa explotadora minera receptora de inversión extranjera.

Quando en una empresa explotadora minera receptora de inversión extranjera, participen los socios que se indican a continuación, uno de ellos tendrá derecho a un crédito en los términos que se indican más adelante:

a.1) Socios sin domicilio ni residencia en Chile que gocen de los derechos de invariabilidad establecidos en los artículos 7° u 11 bis N°s. 1 y 2 del D.L. N° 600, de 1974; y

a.2) Socios nacionales o extranjeros que no gocen de ninguno de los derechos indicados en el punto a.1) anterior o que habiendo renunciado a la garantía de invariabilidad tributaria contenida en el artículo 7° del D.L. N° 600, de 1974, y en consecuencia, a la garantía establecida en el artículo 11 bis N° 1 de dicho decreto ley, gocen únicamente de la invariabilidad de las normas del N° 2 del referido artículo 11 bis del texto legal antes mencionado.

b) Crédito que favorece a los socios indicados en el punto a.1) de la letra a) anterior.

b.1) Los socios sin domicilio ni residencia en Chile indicados en el punto a.1) de la letra a) anterior, es decir, aquellos que gocen de los derechos o beneficios de la invariabilidad tributaria de los artículos 7° u 11 bis N°s. 1 y 2 del D.L. N° 600, de 1974, tendrán derecho a deducir del Impuesto Adicional establecido en el inciso primero del artículo 60 de la Ley de la Renta que les afecta, por su calidad de contribuyente sin domicilio ni residencia en el país, a un crédito por el impuesto específico a la actividad minera pagado por la empresa receptora de la inversión de la cual participan.

b.2) El referido crédito será equivalente a la proporción que la participación de dicho socio en las utilidades de la empresa minera represente en el total del impuesto específico a la actividad minera establecido en el artículo 64 bis de la Ley de la Renta, y que se haya devengado en el mismo ejercicio que corresponda a las rentas afectas al Impuesto Adicional que grava a dicho inversionista extranjero.

b.3) Para los efectos de la imputación del citado crédito al Impuesto Adicional de la Ley de la Renta, éste se deberá reajustar previamente en la variación del índice de precios al consumidor existente entre el mes anterior a aquél en que se hubiera

devengado el impuesto específico a la actividad minera y el mes anterior a aquel en que deba imputarse como crédito al impuesto Adicional que grava al inversionista extranjero.

b.4) Al mencionado crédito se le deducirá la cantidad que resulte de aplicar la tasa del Impuesto de Primera Categoría que corresponda sobre el monto del impuesto específico a la minería del artículo 64 bis de la Ley de la Renta que dedujo la empresa receptora de la inversión como gasto en la determinación de su Renta Líquida Imponible del impuesto de Primera Categoría, en la proporción de la participación que el respectivo inversionista extranjero tenga en las utilidades de la empresa.

b.5) Si producto de la imputación del referido crédito al impuesto Adicional que afecta al inversionista extranjero resultare un excedente a su favor, dicho remanente se devolverá como un pago provisional al citado inversionista bajo la modalidad prevista por el artículo 97 de la Ley de la Renta.

b.6) Lo anteriormente expuesto, se puede graficar a través del siguiente ejemplo:

(A) Situación tributaria del Inversionista Extranjero, cuando la empresa receptora de la inversión extranjera no se afecta con el impuesto específico a la minería establecido en el artículo 64 bis de la LIR.

Empresa Receptora

Renta Líquida Imponible de Primera Categoría.....	100,00
Impuesto de Primera Categoría: 17% s/\$ 100	<u>17,00</u>
Renta Neta.....	83,00
	=====

Socio Inversionista Extranjero que goza de la invariabilidad tributaria del artículo 7° del D.L. N° 600/74.

Participación (supuesto): 30%	24,90
s/83,00.....	

Se agrega:

Proporción del Impuesto de Primera Categoría (17%) que afecta a la empresa receptora, de acuerdo a la participación del socio: 30% s/\$ 17	<u>5,10</u>
--	-------------

Renta Bruta Inversionista Extranjero	30,00
.....	=====

Impuesto Adicional

Tasa: 25% (42% - 17%) s/\$ 30	7,50
.....	=====

Renta Bruta socio extranjero.....	30,00
-----------------------------------	-------

Menos: Impuesto de Primera Categoría: 30% s/\$ 17	(5,10)
.....	

Menos: Impuesto Adicional: 25% s/\$ 30	<u>(7,50)</u>
.....	

Renta Neta que corresponde al socio extranjero.....	17,40 =====
---	----------------

(B) Situación tributaria del Inversionista Extranjero, cuando la empresa receptora de la inversión extranjera se afecta con el impuesto específico a la minería y no el socio por lo que tiene derecho al crédito por impuesto específico a la minería.

Empresa Receptora

- **R.L.I. del Impuesto de Primera Categoría conforme a las normas de los artículos 29 al 33 de la LIR**
 R.L.I. sin rebajar impuesto específico \$ 100
 Impuesto específico (supuesto tasa 5%)..... 5,71 \$ 94,29
 (+)
- **Mas:** Agregados ordenados por el artículo 64 bis de la LIR (Valores supuestos)..... \$ 50,00
 (+)
- **Menos:** Deducciones ordenadas por el artículo 64 bis de la LIR (Valores supuestos) \$ (30,00)
 (-)
- Renta Imponible Operacional Anual (RIOA) \$ 114,29
 =====

▪ **Fórmula para calcular el impuesto que la ley establece que debe estar incluido en la RIOA:**

$$\frac{120 \text{ (RIOA sin rebajar impuesto)} \times 100}{100 + 5 \text{ (tasa supuesta)}} = 114,29$$

Impuesto Especifico a la Actividad Minera: \$ 114,29 X 5%	\$ 5,71 =====
---	------------------

- R.L.I. del Impuesto de Primera Categoría determinada conforme a las normas de los artículos 29 al 33 de la LIR, sin deducir previamente el impuesto específico a la actividad minera \$ 100
- **Menos:** Impuesto específico a la actividad minera, conforme a lo dispuesto por el N° 2 del artículo 31 de la LIR..... \$ (5,71)
- R.L.I. del Impuesto de Primera Categoría..... \$ 94,29
 =====
- Impuesto de Primera Categoría determinado: 17% s/\$ 94,29..... \$ 16,03
 =====

Renta Líquida Imponible de Primera Categoría, antes de rebajar el impuesto específico a la minería.....	100,00
---	--------

Menos: Impuesto específico a la minería	<u>(5,71)</u>
--	---------------

.....			
Renta Líquida Imponible del Impuesto a la Minería.....			94,29
Impuesto de Primera Categoría: 17% s/\$ 94,29.....			<u>(16,03)</u>
Renta Neta empresa receptora.....			78,26 =====

Socio Inversionista Extranjero que goza de la invariabilidad tributaria del artículo 7° del D.L. N° 600/74.

Participación (supuesto):	30%		23,48
s/78,26.....			

Se agrega:

• Proporción del Impuesto de Primera Categoría que corresponde al socio extranjero de acuerdo al porcentaje de su participación: 30%	s/\$ 16,03		4,81
.....			
• Proporción del impuesto específico que corresponde al socio extranjero de acuerdo al porcentaje de su participación en el total del impuesto que no debe afectarle al socio 30% s/\$ 5,71			<u>1,71</u>
Renta Bruta Inversionista Extranjero.....			30,00 =====

Impuesto Adicional

Tasa: 25%	s/\$		7,50
30,00.....			
Crédito según la ley equivalente al 30% de la participación del socio en el impuesto específico a la minería que pagó la empresa receptora de la inversión: 30% s/\$ 5,71		1,71	
.....			

Menos: Tasa del impuesto de Primera Categoría sobre el crédito: 17% s/\$ 1,71 (0,29)

Monto del crédito a deducir del Impuesto Adicional (1,42)

.....			
Monto Impuesto Adicional que afecta al inversionista extranjero		6,08	=====
.....			
Renta Bruta Inversionista			30,00

Extranjero.....	
<u>Menos:</u> Proporción Impuesto de Primera Categoría	(4,81)
<u>Menos:</u> Proporción Impuesto específico a la minería	(1,71)
<u>Menos:</u> Impuesto Adicional	<u>(6,08)</u>
Renta Neta Inversionista Extranjero (Igual que en la situación de la Letra A) anterior)	\$ 17,40
.....	=====

b.7) La empresa receptora de la inversión extranjera en su Registro FUT reglamentado mediante la Resolución Ex. N° 2.154, de 1991, transcrita en la Circular N° 40, de 1991, deberá calcular dicho crédito y registrar su monto en el citado registro e informarlo mediante el Certificado N° 5 contenido en la Circular N° 16, de 2006 al inversionista extranjero para su imputación anual al impuesto Adicional de la Ley de la Renta que le afecte; todo ello de acuerdo al procedimiento de cálculo indicado en el punto precedente.

2.- Inversionistas extranjeros que pueden acogerse a lo dispuesto por el artículo 3° transitorio de la Ley N° 20.076, con las deducciones, limitaciones y obligaciones que se indican.

a) En primer lugar cabe señalar que el artículo 3° transitorio de la Ley N° 20.026 establece lo siguiente:

“Artículo 3° transitorio.- No obstante lo dispuesto en el artículo anterior, los inversionistas extranjeros que mantengan vigente un contrato de inversión extranjera suscrito con el Estado de Chile conforme con lo dispuesto en el decreto ley N° 600, de 1974, con anterioridad al día 1 de diciembre de 2004, y cuyas empresas estén o pudieren estar afectas al impuesto establecido en el artículo 64 bis de la ley sobre Impuesto a la Renta, podrán optar por que se les concedan los derechos contenidos en el artículo 11 ter del decreto ley N° 600, de 1974, en las condiciones establecidas en dicho artículo. Para acceder a este beneficio, deberán además sujetarse a los siguientes requisitos y condiciones, con los derechos adicionales que se indica:

1) Si al momento de la solicitud al Comité de Inversiones Extranjeras, alguno de los inversionistas extranjeros o las empresas receptoras respectivas fueran titulares de derechos de invariabilidad tributaria que les hayan sido concedidos conforme a los artículos 7° y/u 11 bis del decreto ley N° 600, de 1974, deberán acompañar a dicha solicitud la renuncia a tales derechos, sujeta a la condición del otorgamiento del derecho que trata este artículo. Lo anterior es sin perjuicio del derecho que se establece en el número siguiente;

2) Aquellos inversionistas extranjeros y empresas receptoras, que al optar por acogerse al régimen establecido en el presente artículo sean titulares de los derechos otorgados por el numeral 2. del artículo 11 bis del decreto ley N° 600, de 1974, en lo referente al tratamiento de la depreciación acelerada de activos, podrán seguir haciendo uso de dicho tratamiento hasta el día 31 de diciembre de 2007;

3) El plazo de la invariabilidad será de doce años y se contará, por años calendario, a partir de la solicitud de modificación de contrato que otorga la invariabilidad a que se refiere este artículo o a partir de la puesta en marcha del proyecto, según corresponda;

4) La tasa de impuesto a que se refiere la letra i), del inciso tercero del artículo 64 bis de la ley sobre Impuesto a la Renta será 4%, mientras mantenga el derecho a invariabilidad tributaria establecido en el artículo 11 ter del decreto ley N° 600, de 1974;

5) La solicitud al Comité de Inversiones Extranjeras manifestando la voluntad de acogerse a las normas de este artículo, deberá presentarse a más tardar el 30 de noviembre del año 2005, y

6) En la solicitud se deberá describir detalladamente el proyecto minero respectivo. Una vez presentada, y previa resolución de la Vicepresidencia Ejecutiva del Comité de Inversiones Extranjeras, se procederá a suscribir la correspondiente modificación al contrato de inversión extranjera, la cual se entenderá que produce sus efectos desde la fecha de la solicitud respectiva.”

De lo establecido por dicho artículo este Servicio instruyó mediante la Circular N° 60, de 2005, lo siguiente:

(1) De acuerdo a lo dispuesto por el artículo 3° transitorio de la Ley N° 20.026, publicada en el Diario Oficial de 16.06.2005, y sin perjuicio de lo establecido en el artículo 2° transitorio de dicha ley comentado en la Letra C) precedente, los inversionistas extranjeros que mantengan vigente un contrato de inversión extranjera suscrito con el Estado de Chile, conforme a las normas del D.L. N° 600, de 1974, con anterioridad al día 1 de diciembre de 2004, y cuyas empresas estén o pudieren estar afectas al impuesto establecido en el nuevo artículo 64 bis de la Ley a la Renta, podrán optar por que se les concedan los derechos contenidos en el nuevo artículo 11 ter incorporado al decreto ley antes mencionado, bajo las condiciones establecidas en dicho artículo.

(2) Para acceder a este beneficio, deberán además sujetarse a los siguientes requisitos y condiciones, con los derechos adicionales que se indican:

(2.1) Si al momento de la solicitud al Comité de Inversiones Extranjeras, alguno de los inversionistas extranjeros o las empresas receptoras

respectivas fueran titulares de derechos de invariabilidad tributaria que les hayan sido concedidos conforme a los artículos 7° y/u 11 bis del D.L. N° 600, de 1974, deberán acompañar a dicha solicitud la renuncia a tales derechos, sujeta a la condición del otorgamiento del derecho que trata el artículo 3° transitorio que se comenta. Lo anterior es sin perjuicio del derecho que se establece en el punto siguiente;

(2.2) Aquellos inversionistas extranjeros y empresas receptoras, que al optar por acogerse al régimen establecido en este artículo transitorio que se analiza, sean titulares de los derechos otorgados por el N° 2 del artículo 11 bis del D.L. N° 600, de 1974, en lo referente al tratamiento de la depreciación acelerada de activos, podrán seguir haciendo uso de dicho tratamiento hasta el día 31 de diciembre de 2007;

(2.3) El plazo de la invariabilidad será de doce años y se contará, por años calendario, a partir de la solicitud de modificación de contrato que otorga la invariabilidad a que se refiere el artículo transitorio que se comenta, o a partir de la puesta en marcha del proyecto, según corresponda;

(2.4) La tasa de impuesto a que se refiere la letra i), del inciso tercero del artículo 64 bis de la Ley de la Renta será de 4%, mientras mantenga el derecho a la invariabilidad tributaria establecida en el nuevo artículo 11 ter del D.L. N° 600, de 1974;

(2.5) La solicitud al Comité de Inversiones Extranjeras manifestando la voluntad de acogerse a las normas del artículo 3° transitorio que se comenta, deberá presentarse a más tardar el 30 de noviembre del año 2005, y

(2.6) En la solicitud se deberá describir detalladamente el proyecto minero respectivo. Una vez presentada, y previa resolución de la Vicepresidencia Ejecutiva del Comité de Inversiones Extranjeras, se procederá a suscribir la correspondiente modificación al contrato de inversión extranjera, la cual se entenderá que produce sus efectos desde la fecha de la solicitud respectiva.

(3) De acuerdo a lo dispuesto por el artículo 6° transitorio de la citada Ley N° 20.026, las empresas que se acojan a lo dispuesto en el artículo 3° transitorio que se comenta, y hayan iniciado la explotación de proyectos mineros amparados en contratos de inversión extranjera suscritos de conformidad a las normas del D.L. N° 600, de 1974, a contar del 1 de diciembre del 2004, o bien, inicien la explotación de proyectos a contar de dicha fecha, deberán llevar contabilidad separada por cada proyecto en la forma que al efecto determine el Servicio de Impuestos Internos, lo que se implementará mediante un instructivo que se emitirá por separado”.

b) Ahora bien, según lo dispuesto por el artículo 8° transitorio de la Ley N° 20.026, incorporado por la Ley N° 20.097, los inversionistas extranjeros que se hayan acogido a lo dispuesto en el artículo 3° transitorio y sean titulares de los derechos

otorgados por el numeral 2 del artículo 11 bis del decreto ley N° 600, de 1974, en lo referente al tratamiento de la depreciación acelerada de activos, como aquellos inversionistas que mantengan vigentes contratos de inversión extranjera en virtud de los cuales gocen de dicho derecho, podrán acogerse a lo dispuesto en el citado artículo 3° transitorio, en las mismas condiciones y por el plazo establecido en el N° 3 de dicho artículo, con las deducciones, limitaciones y obligaciones que se indican a continuación:

b.1) Podrán descontar de la renta imponible operacional establecida en el artículo 64 bis de la Ley sobre Impuesto a la Renta, los intereses pagados o devengados sobre cantidades adeudadas, dentro del año a que se refiere el impuesto contenido en la norma legal precitada;

b.2) No podrán descontar de la renta imponible operacional los intereses pagados o adeudados a entidades o personas relacionadas con el explotador minero en aquella parte que, de conformidad a lo dispuesto en el numeral 1 del artículo 59 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, sean consideradas exceso de endeudamiento, de acuerdo con las instrucciones impartidas mediante las Circulares N°s. 24, de 2002 y 48, de 2003;

b.3) La empresa receptora de la inversión y los inversionistas extranjeros deberán renunciar expresa e irrevocablemente a los derechos a que se refiere el numeral 2 del artículo 3° transitorio de la Ley N° 20.026, comentado mediante la Circular N° 60, de 2005, y

b.4) La solicitud al Comité de Inversiones Extranjeras manifestando la voluntad de acogerse a las normas del artículo 8° transitorio que se comenta y la renuncia a que se refiere el punto b.3) precedente, deberá presentarse a más tardar el día 30 de junio de 2006 en la institución antes señalada.

IV.- VIGENCIA

Al no establecer vigencia expresa la Ley N° 20.097, publicada en el Diario Oficial de 08.04.2006, para las modificaciones introducidas al artículo 2° transitorio de la Ley N° 20.026, y para lo dispuesto por el nuevo artículo 8° transitorio incorporado a dicho texto legal, ambas normas de carácter tributario, es aplicable en la especie lo dispuesto por el inciso segundo del artículo 3° del Código Tributario y, en consecuencia, las mencionadas disposiciones entrarán en vigencia el día 1° de enero del 2007, afectando a los impuestos anuales que deban pagarse desde esa fecha.

Saluda a Ud.,

**RENE GARCÍA GALLARDO
DIRECTOR SUBROGANTE**