



ASPECTOS TRIBUTARIOS DEL ROYALTY A LA MINERÍA

TESIS PARA OPTAR AL GRADO ACADÉMICO DE MAGÍSTER EN
TRIBUTACIÓN

JOSÉ VELÁSQUEZ LIZAMA

PROFESOR GUÍA: JOSÉ YAÑEZ HENRÍQUEZ

Santiago, Diciembre 2016

TABLA DE CONTENIDOS

RESUMEN	v
CAPÍTULO 1:	1
INTRODUCCIÓN	1
CAPÍTULO 2:	5
LA POTESTAD TRIBUTARIA Y EL DOMINIO SOBRE LAS MINAS	5
2.1. El dominio minero en la Constitución Política	5
2.1.1 El sistema de la accesión.....	7
2.1.2. El sistema de la ocupación	8
2.1.3. El sistema de la res nullius	9
2.1.4. Sistema regalista	10
2.1.5. Sistema dominical o sistema de dominio absoluto del Estado	12
2.1.6. Sistema de libertad de minas	14
2.2. El Poder Tributario.....	15
2.3. Límites al Poder Tributario	17
2.3.1. Principio de legalidad del tributo	20
2.3.2. Igualdad en materia tributaria.....	22
2.3.3. Principio de Proporcionalidad.....	25
2.3.4. Principio de la generalidad en materia tributaria	26
2.3.5. Límite de la no confiscatoriedad	27
2.4. El tributo, sus características y la relación jurídico-tributaria.....	29
2.4.1. Características del tributo	30
2.4.2. La relación jurídica tributaria	31
CAPÍTULO 3:	35
EL ROYALTY COMO CONCEPTO	35
3.1. El Royalty como derecho.....	35
3.2. El royalty como tributo.....	36
3.3. Elementos del royalty	38
3.4. Evolución histórica del royalty minero	41

3.5. Tipos de royalty.....	43
3.5.1. Royalty específico o de base unitaria.	44
3.5.2. Royalty basado en el valor o royalty ad-valorem.	45
3.5.3. Royalty basado en las utilidades y Royalty basado en los ingresos.....	45
3.5.4. Apreciaciones sobre los tipos de royalty	46
3.6. Fundamentos Jurídicos para la aplicación del Impuesto específico a la minería en Chile.....	47
3.7. El Impuesto específico a la actividad minera en la legislación chilena	55
3.8. ¿El royalty a la minería constituye un derecho o un tributo?	57
CAPÍTULO 4:	61
TRIBUTACIÓN DE LA ACTIVIDAD MINERA EN CHILE	61
4.1. Impuesto de primera categoría.....	61
4.2. Impuesto único.....	63
4.3. Decreto Ley N° 600/ Ley N° 20.848.....	64
4.4. Impuesto Específico a la Actividad Minera	66
CAPÍTULO 5:	77
CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	77
ANEXOS	83
CAPÍTULO 6:	836
BIBLIOGRAFÍA	866

RESUMEN

El royalty a la minería ha tenido gran relevancia en los últimos años, pese a las fluctuaciones propias de la economía, y más precisamente la disminución del precio del cobre en los mercados internacionales, de igual manera ha tenido importancia al tener directa relación con uno de los sectores productivos más primordiales de la economía nacional, como es la minería.

La elaboración del royalty, no estuvo exenta de debate. De hecho, el mismo, adoptó el nombre de impuesto específico a la minería en la legislación chilena, el cual toma, la forma de un impuesto para su aplicación.

El presente trabajo tiene como objetivo determinar y comprender los aspectos más relevantes del Royalty a la Minería, sus características, aspectos tributarios, los fundamentos jurídicos para su aplicación y su importancia, sobre todo para nuestro país, el cual tiene una economía que descansa en demasía sobre los ingresos que se puedan obtener a partir del cobre.

Resultará importante además, comprender el por qué se lo ha denominado en nuestra legislación tributaria nacional como “Impuesto Específico a la Actividad Minera”, comprender el contexto en el que se desenvuelve, su importancia y aplicación. En este sentido, hay que tener presente que el mismo es deducible como gasto para efectos de la determinación de la base imponible del Impuesto de Primera Categoría, lo cual da luces acerca de la naturaleza impositiva que adopta en nuestro país.

Es de esta forma, justamente, que el Royalty, o Impuesto Específico a la Actividad Minera, se relaciona intrínsecamente con la producción de cobre que generen, tanto Codelco, como el resto de las Empresas privadas, ya que a partir de dicha producción, o más precisamente, de sus utilidades, en razón de la forma que tomó el Royalty en nuestro país (la forma de un impuesto), irá incrementando dicho ingreso para las arcas fiscales, siendo un componente de relevancia dentro de la recaudación tributaria nacional total.

CAPÍTULO 1:

INTRODUCCIÓN

Las razones que motivan la presente tesis es hacer referencia a un aspecto específico de la Tributación, que tiene sus particularidades por relacionarse directamente con la minería, área trascendental para la economía nacional, y de alta importancia en diversas zonas del país, sobre todo en la macro zona norte.

Sin ir más allá, es necesario mencionar que el Royalty, al momento de ser aplicado en nuestro país, generó un sinnúmero de discusiones, en las que se vieron envueltos diversos personeros de empresas privadas, Codelco, economistas, tributaristas, políticos de todas las tendencias y pensamientos, académicos, historiadores y otros, que plantearon en su momento si era necesario o no efectuar un cobro como éste en nuestro país, a las empresas mineras existentes.

A partir de dichas discusiones que se generaron, las cuales alcanzaron su punto más álgido en los años 2003 y 2004, terminaron dando cuerpo a la promulgación de la Ley N° 20.026 del año 2005, publicada con fecha 16 de junio del año 2005, la cual estableció un Impuesto Específico a la Actividad Minera, que es el nombre que adoptó el Royalty a la Minería aplicado en Chile, con ciertas particularidades, las cuales se expondrán en la presente investigación.

Comprender los principales aspectos tributarios del Royalty a la Minería resultará de gran utilidad al lector, para adentrarse en un área de poco conocimiento en el mundo de la Tributación, relativamente nueva para nuestra legislación, y desde donde subyacen discusiones y diferentes apreciaciones en

cuanto a la terminología, aplicación y efectividad del denominado Royalty a la Minería. En este sentido, los fundamentos que sustentan al mismo, se remontan a épocas antiguas de la historia universal. En nuestro país, los fundamentos de su aplicación nacen a partir de la perspectiva en que se aprecia el Royalty, como un derecho para algunos, y como un tributo, para otros.

El presente trabajo tiene como objetivo determinar y comprender los aspectos más relevantes del Royalty a la Minería, comprender el por qué se lo ha denominado en nuestra legislación tributaria como “Impuesto Específico a la Actividad Minera”, conocer y entender el contexto en el que se desenvuelve, su importancia y aplicación. Para cumplir este propósito, nos hemos trazado además, los siguientes objetivos:

- A) Explicar las bases constitucionales de la potestad tributaria y el dominio minero en Chile.
- B) Conceptualizar al Royalty a la Minería.
- C) Exponer los principales aspectos de la Tributación minera en Chile.

Es así como la presente Tesis se estructura de la siguiente forma, partiendo por contextualizar el tema objeto de estudio, entregándole las bases al lector para un correcto entendimiento y comprensión total de la presente investigación.

En el Capítulo 2, abarcaremos la Potestad Tributaria y el dominio sobre las minas. Nos referiremos a las bases constitucionales del dominio minero, al poder tributario y sus límites, tales como el principio de legalidad, del tributo, de igualdad en materia tributaria, de proporcionalidad, entre otros. Finalizaremos, en dicho capítulo, también haciendo alusión al tributo como concepto, propiamente tal.

En el Capítulo 3, nos adentraremos derechamente en el Royalty como concepto, exponiendo sus elementos, la evolución histórica que ha tenido el mismo, y los fundamentos jurídicos para su aplicación en Chile. Además, conoceremos cuáles son los tipos de Royalty existentes en la actualidad, y cómo quedó plasmado en la legislación chilena. Daremos a conocer, además, nuestra opinión respecto a si el Royalty a la minería constituye un derecho o un tributo.

Finalmente, en el Capítulo 4 de la presente investigación, expondremos cuales son los principales aspectos de la Tributación de la actividad minera en Chile, refiriéndonos a los impuestos que afectan directamente a dicha actividad en nuestro país, los cuales corresponden al Impuesto a la renta d primera categoría, impuesto único, Decreto Ley 600/Ley 20.848, e Impuesto Especifico a la Actividad Minera.

La hipótesis que subyace a la presente investigación se traduce en comprobar si efectivamente, el Royalty a la minería que se aplica en nuestro país, adopta la forma de un impuesto en nuestra legislación para su correspondiente aplicación o no. Para dilucidar dicha interrogante, será importante considerar que el Royalty es deducible como gasto para efectos de la determinación de la base imponible del Impuesto de Primera Categoría, lo cual puede darnos luces en este aspecto. De esta forma, nos interesa que al concluir el presente trabajo, contemos con la respuesta a dicha interrogante, además de dar respuesta a los objetivos planteados anteriormente.

La metodología utilizada en la presente investigación, para dar respuesta a los objetivos planteados, se basa en el análisis bibliográfico de diversas fuentes, en las que se destacan a diversos autores expertos en sus áreas, por lo que

utilizaremos el método analítico, ya que para dar respuesta a la hipótesis analizaremos el objetivo planteado identificando y descomponiendo sus elementos, para poder tener una mejor claridad respecto del objeto de nuestro estudio.

Además, se analizará directamente lo establecido en los respectivos cuerpos legales, fundamentalmente, la Ley de Impuesto a la Renta (Decreto Ley N° 824) y cuando corresponda, a un apartado en específico de la Constitución Política de la República.

CAPÍTULO 2:

LA POTESTAD TRIBUTARIA Y EL DOMINIO SOBRE LAS MINAS

2.1. El dominio minero en la Constitución Política

Antes de adentrarnos al concepto de Royalty a la minería propiamente tal, resulta trascendental, conocer el entorno en el que se desenvuelve dicho concepto. En dicho sentido, dentro del contexto del dominio minero en Chile, existen diferentes corrientes doctrinarias que pretenden explicar el origen de la propiedad minera. El problema propiamente tal, consiste en determinar a quién pertenecen primitivamente las minas, ya que como riqueza natural, resulta complejo determinar al dueño originario de las riquezas mineras.

Desde un punto de vista netamente económico, podemos decir que las minas constituyen un bien de propiedad común, es decir, se trata de bienes que presentan rivalidad en su consumo (los consumidores se disputan cada unidad de este recurso), y en que no se aplica el principio de la exclusión (es decir, no se cobra un precio directo por ellos). Ahora bien, si consideramos las minas como un bien de propiedad común, las mismas no están exentas de ciertos matices. En primer lugar, efectivamente, los explotadores de dichas sustancias minerales se disputan la unidad de dichos recursos, pero se hace a través de una concesión, por lo que existe un orden respecto a quién tiene el derecho de explotar dicho bien. Por otra parte, también es un matiz, el hecho de que si bien, el Estado no efectúa un cobro directo por las minas, al explotarlas propiamente tal, se debe sin

embargo, hacer pago del impuesto específico a la actividad minera, el cual, como tal, constituye un impuesto, que se aplica realizando ciertos ajustes a la base imponible de primera categoría. En este sentido, podríamos decir que si bien no se cobra un precio directo por el bien (la sustancia mineral), sí se efectúa un cobro indirectamente, teniendo presente la renta líquida imponible que se determina a partir de la aplicación de los artículos 29 a 33 de la Ley de impuesto a la Renta, efectuado los ajustes que establece el artículo 64 ter del mismo cuerpo jurídico¹.

En este contexto, para determinar el dominio existente sobre las minas, podemos estar en presencia de un dominio originario y un dominio derivativo². Específicamente, los sistemas que pretenden explicar el dominio originario de las minas son:

- 1.- El sistema de la accesión.
- 2.- El sistema de la ocupación.
- 3.- El sistema de la *res nullius* (Cosa de nadie).
- 4.- El sistema regalista.
- 5.- El sistema dominical o “dominial”.
- 6.- El sistema de libertad de minas.

Distinguir cada uno de estos sistemas al momento de determinar a quien pertenece el dominio de las minas reviste una gran importancia, en razón de que atendiendo al sistema que se adopte en cada legislación, serán mayores o menores los derechos y prerrogativas que se reconozcan a los particulares sobre

¹ En dicho sentido, “hablamos de Renta Imponible Operacional Minera”, tal como lo refiere la propia Ley de Impuesto a la Renta, DL 824.

² Edmundo Catalano, en su libro “Curso de Derecho Minero”, explica que “dominio originario aquel que pertenece desde su origen a una persona -Estado o particulares- y no reconoce titular anterior, a diferencia del dominio derivado, el cual reconoce la preexistencia de otro titular”. (Catalano, 1960).

los yacimientos mineros. Será también distinta la naturaleza de tales derechos, como la de los derechos que se atribuya al Estado sobre la riqueza minera, y será además, distinto el grado de intervención misma que tenga el Estado en la explotación y administración de dicha riqueza, como también, atendiendo al sistema adoptado por cada legislación, el Estado estará facultado para velar con mayor o menor eficacia por el cumplimiento de la función social de la propiedad minera.

2.1.1 El sistema de la accesión

Este sistema, atribuye la propiedad de las minas al dueño del terreno superficial en que éstas se encuentren. Su nombre atiende, a la consideración de que los yacimientos mineros son accesorios al suelo superficial. Por tanto, el dominio de las minas queda radicado en el titular o dueño del suelo debido al principio jurídico de que *“lo accesorio sigue la suerte de lo principal”*, lo cual se expresa en el antiguo aforismo romano *“qui dominus soli, dominus est coeli et inferorum”*³.

En la actualidad, la doctrina rechaza derechamente este sistema, pues estima que constituye una traba para el desarrollo de la industria minera. De hecho, hoy en día, el presente sistema ha quedado relegado prácticamente solo para aquellas minas de piedras no preciosas y otro tipo de substancias de mucho menor importancia, tal como ha ocurrido en Chile. Es así, como esto se ha visto reflejado en el artículo 3º, inciso final de la Ley Orgánica Constitucional sobre Concesiones Mineras, Ley N° 18.097, el cual ha dispuesto que “No se consideran

³ Revista Ius et Praxis.

sustancias minerales las arcillas superficiales, las salinas artificiales, las arenas, rocas y demás materiales aplicables directamente a la construcción, todas las cuales se rigen por el derecho común o por las normas especiales que a su respecto dicte el Código de Minería. En el mismo sentido, el artículo 13 del Código de Minería dispone que “No se considerarán sustancias minerales y, por tanto, no se rigen por el presente Código, las arcillas superficiales y las arenas, rocas y demás materiales aplicables directamente a la construcción”.

2.1.2. El sistema de la ocupación

El presente sistema se basa en la consideración de que las minas, antes de que sean descubiertas, no pertenecen ni al Estado, ni al dueño superficial, sino que son “res nullius”, esto es, una “cosa de nadie”, y por lo tanto carecen de dueño originario. Por lo tanto, la atribución del dominio será para la persona que primero descubra dicha mina, es decir, el primer ocupante, la persona que primero efectúe algún trabajo sobre el territorio minero de que se trate. Ahora bien, este sistema tiene una particularidad que lo diferencia sustancialmente del sistema de la accesión, y es que este sistema considera la propiedad minera, en forma independiente de la superficie propiamente tal.

Los defensores de este sistema, plantean que su principal punto a favor se traduce en que fomenta el descubrimiento de nuevas minas y el trabajo de las mismas. Sin embargo, la doctrina ha planteado severas críticas a este sistema, a tal punto de cuestionar el propio fundamento del mismo. Es así como Anríquez Bernal ha señalado que “... el trabajo mal puede justificar la propiedad sobre las

minas cuando muchas veces su descubrimiento obedece a la casualidad.”⁴ Se ha manifestado también, a modo de crítica que la aplicación de este sistema genera fuertes conflictos, ya que no permite determinar la extensión del derecho del descubridor, atentando, por la misma razón, contra la estabilidad de la propiedad minera.

En la actualidad, dicho sistema no tiene mayor aplicación en las legislaciones del orbe, ya que la mayor parte de dichas normativas le otorga al Estado un rol sumamente importante en la constitución del dominio minero.

2.1.3. El sistema de la res nullius

El presente sistema estima las sustancias mineras como “res nullius”, esto es, cosas que no pertenecen a nadie, ni siquiera al Estado, las cuales, por obra del descubrimiento se transforman en bienes adquiribles a través de una concesión, que el Estado, como representante de los intereses generales, otorga a su elección, a la persona que ofrezca mayores garantías, y por ende, haga pensar en la existencia de un beneficio efectivo para la comunidad.

Este sistema, parte de una base muy similar al sistema de la ocupación, aunque se diferencia claramente del mencionado sistema, en que en el de la Res Nullius, otorga participación el Estado en el otorgamiento de la concesión a una persona que no necesariamente será el descubridor, y en la vigilancia de las minas. Este sistema ha sido muy criticado por la doctrina, tal como lo hace González Berti, el cual criticando el fundamento mismo del sistema señala que “...

⁴ Anríquez Vernal, 1950.

no se ve que en realidad sea muy conforme con la naturaleza de las cosas. Lo natural, lo lógico según las modernas corrientes del derecho es que todo aquello que se encuentre dentro del territorio de una nación y no tenga un dueño determinado, pertenezca al Estado (...) como representante de la comunidad⁵...”. Además, el hecho de que en el presente sistema, el descubridor no tenga una preferencia exclusiva para la obtención del dominio de la mina, constituye una razón que desincentiva el interés por los descubrimientos mineros. Por otra parte, se niega totalmente al Estado, la opción de que explote por sí mismo, alguna substancia minera, sin que realice previamente la expropiación de los terrenos en que se encuentra la mina.

2.1.4. Sistema regalista

Este sistema, atribuye el dominio de las minas al Estado. Como sistema propiamente tal, ha sido visto de distintas maneras por los diversos autores, los cuales han debatido a lo largo de la historia para determinar el alcance que el sistema otorga al dominio del Estado sobre las minas, e incluso su origen. En este sentido, las legislaciones que han adoptado este sistema, lo han hecho con tantas particularidades lo cual hace que no pueda hablarse de este sistema como un sistema de carácter único. Sin embargo, para efectos del presente trabajo, nos referiremos simplemente al fundamento de este sistema, el cual se traduce en que “...el dominio de las minas se atribuye al Estado como dueño originario, afirmación que surge en virtud de considerar al mismo Estado con carácter de tutor de la

⁵ González Berti, 1969.

riqueza pública, y señalando además que dada la naturaleza sui generis del dominio, está impedido de explotarlas, debiendo concederlas a los particulares que las soliciten, bajo las condiciones y llenando los requisitos que la ley establezca⁶.

Para Edmundo Catalano, “El sistema regalista, como los de ocupación y de res nullius, parte también del principio que originariamente las minas no pertenecen a nadie, ni siquiera al Estado. Pero el Estado tiene, como poder soberano y sobre todas las cosas ubicadas dentro de su territorio, inclusive las minas, una especie de dominio que se ha dado en llamar eminente o radical y que por sus relaciones con la soberanía debe distinguirse cuidadosamente de su dominio patrimonial⁷”.

Este sistema, tal como ha sido concebido, ha sido objeto de duras críticas, principalmente de un sector de la doctrina que señala como necesaria la existencia de un sistema de dominio absoluto del Estado (que es el sistema que veremos a continuación), el cual ha ido desplazando a este sistema en su aplicación sobre las diferentes legislaciones mineras del mundo. Una de las principales críticas que ha recibido este sistema consiste en la imposibilidad que tiene el Estado para negarse a otorgar la concesión a quienes la soliciten, ya que simplemente bastaría que el solicitante cumpla los requisitos legales para que el Estado tenga la obligación de otorgar dicha concesión, por lo que claramente, el papel del Estado queda inhibido por el propio mandato legal que resulta obligado a cumplir. González Berti, efectúa otra crítica, en un sentido bastante similar al

⁶ González Berti, 1969.

⁷ Catalano, 1960.

anterior, manifestando que “Las necesidades modernas requieren legislaciones amplias que puedan responder a una necesidad que surja en un momento determinado; hay productos por ejemplo que de acuerdo con razones de índole especial, el Estado no debe otorgar al primer solicitante, hay sustancias que representan algo vital para la colectividad y su control debe estar en manos del Estado. De ahí, que el sistema dominical haya surgido como un remedio eficaz frente a esta rigidez inoperante del regalismo⁸”.

2.1.5. Sistema dominical o sistema de dominio absoluto del Estado

El presente sistema, confiere al Estado el dominio de carácter patrimonial, absoluto, exclusivo e inalienable de la riqueza minera. Por tanto, en el presente sistema se conforma un dominio de carácter pleno para el Estado sobre las minas, lo que le permite reservar para sí la explotación de determinadas sustancias, o llevar a cabo incluso, la explotación de dichas riquezas a través de terceros, por medio de concesiones, y, por consiguiente, celebrar cualquier acto o contrato respecto de la riqueza minera.

Ilustrativo resulta el Profesor González Berti al señalar en qué consiste el presente sistema al señalar que es “...el sistema en virtud del cual el Estado se comporta frente a la riqueza minera como frente a un bien particular, como verdadero dueño: por lo tanto, puede explotar por sí mismo esta riqueza o por medio de terceros, puede reservar la explotación y otorgarla facultativamente, sin

⁸ Gonzalez Berti, 1969.

que en ningún momento se desprenda de la propiedad de las minas, concediendo sólo la explotación de las mismas”⁹.

Las críticas que recibe este sistema pueden sintetizarse en tres: a) En primer lugar, desincentiva la investigación de nuevas minas, teniendo presente que es deber del Estado promoverla; b) Conformar una especie de monopolio a favor del Estado, marginando a los particulares de esta actividad; c) Se dice además, que la experiencia ha demostrado que el Estado no debe ser empresario propiamente tal, ya que siempre ha sido nefasta la explotación de las minas por el mismo.

Actualmente, dicho sistema ha tenido muy buena aceptación, fundamentalmente en variadas legislaciones latinoamericanas, como una manera eficaz de proteger sus riquezas minerales. Tanto es así, que en algunos Estados como el Estado Chileno, este sistema ha sido consagrado a nivel constitucional, específicamente, al Artículo 19 N° 24, inciso 6°, el cual dispone que “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”.

⁹ González Berti, 1969.

2.1.6. Sistema de libertad de minas

Este sistema ha sido denominado también, sistema español o ecléctico, el cual ha sido considerado por una parte importante de la doctrina como una modalidad del Sistema Regalista, en que el dominio que detenta el Estado sería bastante particular, ya que sólo lo facultaría para conceder las minas a los particulares que cumplan con los requisitos legales, para que dispongan de ellas como dueños¹⁰.

El dominio que el Estado confiere a los particulares es de carácter condicional, es decir, es un sistema ecléctico, el cual toma las ventajas del resto de los sistemas y evita los inconvenientes que genera el sistema de dominio absoluto del Estado. Se asemeja al sistema de la Ocupación en que en ambos se conceden las minas al descubridor. También comparte con el sistema de Res Nullius, ya que antes de descubierta la mina, se considera que ésta no pertenece a nadie.

La mayor parte de la doctrina, e incluso, la jurisprudencia nacional ha considerado que éste es el sistema establecido por nuestra legislación, teniendo presente además, que la aplicación concreta de este sistema en Chile, ha tenido características propias.

Las críticas que se le han hecho al presente sistema se refieren principalmente a que el Estado no efectúa intervención alguna en la explotación de las minas, ni participa de forma directa en los réditos de la industria minera. Por tanto, lo que se genera es un temor de que las minas queden en manos de

¹⁰ Uribe, 1968.

personas que carezcan de espíritu empresarial, o bien que este interés particular llegue en un momento determinado a oponerse al interés público, sin que el Estado pueda hacer nada dentro de este sistema; se critica también, la absoluta prescindencia del Estado en la planificación del desarrollo de la industria minera. Los defensores de este sistema han señalado que estableciendo un adecuado sistema de amparo en conjunto con una correcta política económica general que desarrolle el Estado y con un buen sistema de fomento minero se pueden enfrentar de mejor forma las críticas señaladas.

2.2. El Poder Tributario

Reconocer que somos parte de un Estado de Derecho, nos hace saber que el Estado propiamente tal, cuenta con las potestades necesarias para desplegar toda la finalidad propia del mismo, fundamentalmente, el bien común. Por consiguiente, reconocer la existencia del Estado, es reconocer su potestad, la cual abarca diversas esferas de operatividad. Existe una potestad, que está intrínsecamente ligada a nuestro tema de estudio. Hablamos de la potestad tributaria, la cual 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”¹¹.

En palabras de Pérez Rodrigo, al hablar sobre el Poder Tributario, estamos refiriéndonos a aquella autoridad, que es capaz de imponer a personas la

¹¹ Massone, 1975

obligación de pagar tributos, prescindiendo al menos, en forma inmediata, de su voluntad¹².

Sin embargo, Giuliani Fonrouge nos otorga un concepto sumamente acertado, al definirlo como “la facultad o la posibilidad jurídica del Estado, de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción”¹³.

La potestad tributaria cuenta con ciertas características, las cuales constituyen sus elementos esenciales. Dichas características son las siguientes:

1. Es un poder de carácter abstracto. Básicamente, en este punto, lo que queremos decir, es que la facultad de aplicar los tributos y el cobro de los mismos, se encuentra radicado en el Estado, aún antes de que se materialice su ejercicio. Esto, en virtud de constituir una potestad que emana de la facultad de imperio del Estado, la cual le otorga el derecho de aplicar tributos.
2. Es una potestad de tipo permanente. Esto se traduce en que dicha potestad es connatural al Estado, ya que deriva de la soberanía que ejerce, de tal forma que sólo puede extinguirse con el propio Estado. Mientras éste subsista, habrá poder para gravar. Esta característica, resulta trascendental para determinar la facultad que tiene el Estado chileno para el establecimiento de un royalty a la minería.
3. Configura una potestad de carácter irrenunciable. En este sentido, el Estado no tiene la opción de desprenderse de este atributo esencial, ya que sin el poder tributario, derechamente, no podría subsistir. La facultad de imponer tributos con el

¹² Pérez Rodrigo, 2013.

¹³ Giuliani Fonrouge, 2009.

objeto de cumplir con los fines propios del Estado no admite ser renunciada en forma alguna a favor de un particular.

4. Es un poder de carácter indelegable. Esto quiere decir que sólo en virtud de una ley formal pueden establecerse tributos, sin que exista la posibilidad de delegar las facultades legislativas en estas materias en nuestro ordenamiento constitucional.

2.3. Límites al Poder Tributario

Para comprender en su totalidad al Royalty a la minería, es muy importante previamente, saber que la Potestad Tributaria debe ejercerse dentro del marco normativo establecido por un Estado de Derecho. O sea, hoy en día es inconcebible un ejercicio de carácter discrecional de aquella por quien es su titular. Aún más, la mayor parte de los Estados le han otorgado a la potestad tributaria, rango constitucional, por lo que es nuestra Carta Fundamental de 1980, la que la regula en mayor o menor medida.

Es así que para conocer cuáles son los límites que tiene el poder tributario, es que debemos referirnos a dos aspectos esenciales. En primer lugar existen los límites provenientes del orden jurídico internacional. Y en segundo lugar, existen los límites provenientes de la propia Constitución Política de la República.

Si nos referimos entonces, al primer límite que tiene el poder tributario, debemos decir que el Estado, únicamente ejerce su potestad dentro de los márgenes de su territorio. En estos casos, el poder tributario es el que necesita de una conexión de carácter personal, la cual se vincula, básicamente con la residencia de los sujetos pasivos. Ahora bien, tratándose de hechos impositivos

ocurridos fuera de los márgenes del territorio del Estado, en principio, el Estado podría ejercer su poder tributario en cualquier lugar del mundo. Sin embargo, se necesita un factor de atribución que nos permita gravar determinados hechos ocurridos en el espacio de otro Estado. Dicha atribución se denomina económica, la cual se traduce en que un determinado sujeto, cae en la soberanía del Estado, no en razón de su residencia en el mismo, sino que en razón de la existencia de un interés económico, traducido en que en dicho Estado se genera la actividad que produce rentas.

Dicha confrontación de conceptos (residencia – fuente) son las que en la práctica generan los problemas sobre la Doble Tributación Internacional, los cuales pueden ser solucionados aplicando las normas establecidas en los Tratados sobre Doble Tributación Internacional suscritos por Chile.

Como segunda limitación al poder tributario encontramos a la Constitución Política de la República. Dicho cuerpo legal contiene las limitaciones y el marco normativo en virtud del cual puede ejercerse el poder tributario por parte del Estado. Es por esto la trascendencia que guarda la Constitución Política de la República como norma superior que consagra principios de orden general, intrínsecamente relacionados con la tributación.

En el mismo sentido, y tal como lo señala tan detalladamente, el Profesor Evans de la Cuadra, debemos tener presente que “la posibilidad jurídica de establecer tributos, cualquiera sea su naturaleza, está en la Constitución Política entregada al Estado. Este 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 las existentes y determinar su forma, proporcionalidad o progresión¹⁴”.

Por otra parte, el Profesor Klaus Vogel, en su obra *La Hacienda Pública y el Derecho Constitucional* ha señalado que “la misión fundamental del derecho constitucional, es encauzar el ejercicio del poder por el Derecho y asegurar las libertades públicas de los ciudadanos contra el ejercicio incontrolado del poder”¹⁵. En el mismo sentido, Alberdi precisa que “no se puede exigir racionalmente política que no emane de una Constitución escrita, pero en una Constitución hay dos cosas, primero, los principios, derechos y garantías que forman la base y objeto del pacto de asociación política, y segundo, las autoridades encargadas de hacer cumplir y desarrollar esos principios”¹⁶.

Es así como podemos afirmar, que el poder tributario se encuentra claramente limitado por los márgenes que le otorga la Constitución, márgenes que se encuentran perfectamente delineados, y que permiten ejercer un control sobre el mismo, generando así un clima de seguridad jurídica para los contribuyentes, en razón de que el Estado no puede ejercer su poder tributario, rebasando dichos límites impuestos por la Carta Fundamental.

Son precisamente, límites que se generan a partir de ciertas garantías que otorga la Constitución, en el sentido de que El Estado, en el ejercicio del poder tributario, debe ceñirse al respeto de los propios límites que le entrega la Constitución, límites que se traducen en lo siguiente:

1.- Legalidad del tributo

¹⁴ Evans de la Cuadra y Evans Espiñeira, 1997

¹⁵ Vogel, 1979.

¹⁶ Bautista Alberdi, 1852.

- 2.- Igualdad en materia tributaria
- 3.- Principio de Proporcionalidad
- 4.- Principio de la generalidad en materia tributaria
- 5.- Límite de la no confiscatoriedad

2.3.1. Principio de legalidad del tributo

El principio de legalidad, o de reserva de ley impide que los tributos sean establecidos por alguna vía distinta a la ley. Este principio, constituye el reconocimiento constitucional del principio “nullum tributum sine lege”¹⁷. Este principio se encuentra consagrado en los artículos 63 N° 14 en relación con el artículo 65 N° 1 de la Constitución Política de la República de Chile.

El artículo 63 N° 14 de la Constitución, establece que “Sólo son materias de ley: ...14) Las demás que la Constitución señale como leyes de iniciativa exclusiva del Presidente de la República;”. Por su parte, el artículo 65 N° 1 establece que “Corresponderá, asimismo, al Presidente de la República, la iniciativa exclusiva para: 1º Imponer, suprimir, reducir, condonar tributos de cualquier clase o naturaleza, establecer exenciones o modificar las existentes y determinar su forma, proporcionalidad o progresión;”.

Por lo tanto, la manifestación constitucional de este principio señala que sólo una ley puede crear tributos en Chile, tanto cualitativamente creando un tributo nuevo, como cuantitativamente, aumentando uno ya existente, a través de ampliación del hecho gravado, o subida de tasa, etc.

¹⁷ Pérez Rodrigo, 2013.

Para el profesor Valdés Costa, el principio de legalidad, desde el punto de vista de la ley material, está respetado siempre que el tributo sea creado por un acto que tenga la característica de ley material, cualquiera que sea el órgano que lo dicte, siempre que lo haga en uso de una competencia otorgada por la Constitución¹⁸. Sin embargo, la existencia de la ley no es suficiente para dar por cumplidos los presupuestos del principio de legalidad del tributo, ya que es necesario además, que la ley se ajuste a la Constitución, y en concreto se ajusta, desde un punto de vista formal cuando sea dictada conformándose a los trámites que, para su validez, previene la misma Constitución.

En el caso chileno, la iniciativa para crear tributos se encuentra exclusivamente radicada en el Jefe de Estado, el cual por ello prefiere y posterga absolutamente a cualquier otro órgano de poder público en el impulso ya sea para establecer tributos, bien para modificarlos, reducirlos, crear exenciones, etc.

Evans Espiñeira, es claro en señalar que “revisando los artículos 19 N° 20 y 26, 63, 64 y 65 inciso cuarto N°1, queda meridianamente claro que la Constitución hace reserva a una ley regularmente tramitada la creación, supresión o modificación de un tributo, a su repartición y a la creación, modificación y supresión de exenciones, como en general, la determinación de cualquiera de los elementos que incidan en la obligación tributaria”¹⁹. Yendo un poco más allá, la propia disposición constitucional del artículo 19 N° 20 al consagrar la igualdad en la repartición de los tributos, especifica que estos pueden ser proporcionales, progresivos o de otra forma que la misma ley determine.

¹⁸ Valdés Costa, 1992.

¹⁹ Evans Espiñeira, 2010.

Asimismo, el propio Tribunal Constitucional, en la sentencia Rol N° 718 del 26 de noviembre de 2007, ha sido claro en referirse a que es la propia ley la encargada de demarcar los elementos que constituyen la esencia de la obligación tributaria²⁰.

Finalmente, es el considerando trigésimo primero de la misma sentencia, el cual resuelve con claridad y precisión acerca del mandato constitucional que recae sobre el legislador en orden a establecer los elementos esenciales de la obligación tributaria, manifestando que "... es al legislador a quien le corresponde señalar los elementos esenciales de la obligación tributaria, de modo que no resulta constitucionalmente aceptable la remisión normativa establecida en cláusulas generales, conforme a las cuales existiría un alto margen de discrecionalidad administrativa, pudiendo la potestad reglamentaria de ejecución de ley, referirse sólo a situaciones de detalle técnico".

Este principio resulta sumamente importante, si pensamos que el Royalty como tributo, debe ceñirse y respetarlo en forma absoluta, ya que será sólo la ley, la única facultada para disponer su cobro.

2.3.2. Igualdad en materia tributaria

La igualdad en materia tributaria constituye otra limitación al poder tributario. En términos generales, el principio de igualdad, es sin lugar a dudas, una de las garantías más preciadas por la Constitución, reconocida y consagrada

²⁰ Sentencia del Tribunal Constitucional, Rol 718, de 2007, Considerando 25º: "En suma, es la ley la encargada de precisar los elementos esenciales de la obligación tributaria, pudiendo la potestad reglamentaria de ejecución sólo desarrollar aspectos de detalle técnico que, por su propia naturaleza, el legislador no puede regular, pero que éste debe delimitar con suficiente claridad y determinación".

en el N° 2 del artículo 19 de la Constitución Política de la República. Se trata de una garantía de carácter general, y por tanto puede aplicarse perfectamente en materia tributaria.

La igualdad en materia tributaria, es una consecuencia de la igualdad de todas las personas ante la ley, este último principio, a su vez constituye, una de las bases del sistema republicano de gobierno. Esta garantía, asegura a todas las personas que estarán sometidas al mismo ordenamiento jurídico, no pudiendo existir diferencias arbitrarias; en consecuencia serán posibles ciertas discriminaciones, siempre que sean lógicas y razonables²¹.

Sin embargo, en materia tributaria propiamente tal, nuestra Constitución consagra este principio, en el numeral 20 del artículo 19, ya que dicha disposición asegura a todas las personas la “igual repartición de los tributos en proporción a las rentas o en la progresión o forma que fije la ley... En ningún caso la ley podrá establecer tributos manifiestamente desproporcionados o injustos”.

No obstante, lo relevante de la igualdad tributaria, y que constituye lo distintivo respecto del principio general de la igualdad ante la ley, se traduce en la necesaria consideración de la capacidad contributiva más que de las personas o al patrimonio y a ello debieran atender el legislador al instituir tributos y el juez constitucional al cotejar la validez de la ley con la Constitución en cuanto norma que protege los derechos fundamentales que los tributos limitan. Por ello, la igualdad ante los tributos, ante la forma en que se reparten o distribuyen entre las personas no puede radicarse exclusivamente en una consideración numérica, debiendo para cumplirse el principio asegurar el mismo tratamiento a quienes se

²¹ Pérez Rodrigo, 2013.

encuentren en análogas situaciones permitiendo la formación de distingos o categorías, siempre que éstas descansen en criterios de razonabilidad, excluyéndose toda discriminación arbitraria, injusta u hostil contra determinadas personas, categorías de personas o aun contra cierta clase de actividades económicas y consumidores en cuanto productoras de bienes o servicios las primeras y adquirentes de tales bienes y servicios los segundos²².

Por tanto, el inciso primero del N° 20 del artículo 19 de la Constitución, al establecer la igualdad en la repartición de los tributos, reiterada en las prohibiciones de establecer diferencias arbitrarias (art. 19 N° 2 y 22), no constituye una regla férrea que obligue al legislador a obviar o no ponderar las diversas circunstancias, condiciones o diferencias que pueden someterse a su consideración. Lo que manda el precepto es la obligación de igualar a todas las personas afectadas por un impuesto dentro de la categoría, grupos o clasificación que les corresponda, evitando distinciones caprichosas inspiradas en propósitos hostiles contra determinada clase o personas²³.

En este sentido, dicho principio resultará fundamental, al momento de pensar que el Royalty se aplicará a todos los explotadores mineros por igual, siempre que cumplan, por supuesto, los requisitos que establece la ley, para su correcta aplicación, no existiendo discriminación alguna respecto de un determinado contribuyente en desmedro de otro.

²² Giuliani Fonrouge, 1962.

²³ Evans Espiñeira, 2010.

2.3.3. Principio de Proporcionalidad

La proporcionalidad implica que la carga tributaria sobre la riqueza debe ser adecuada y razonable, esto es, la presión que el tributo produce 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 prudencia²⁴. Ya lo manifiesta Luqui en su obra Derecho Constitucional Tributario, “Presión tributaria y proporcionalidad son conceptos que marchan unidos y se armonizan”²⁵. Ahora bien, para determinar la proporcionalidad del tributo se debe atender a los factores del contexto histórico de cada momento. En este punto, clarificador resulta Giuliani Fonrouge, al mencionar que “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”²⁶.

Específicamente, el artículo 19 N° 20 de la Constitución, en su inciso segundo dispone claramente que “en ningún caso la ley podrá establecer tributos manifiestamente desproporcionados o injustos”. Esto quiere decir que la ley no propenderá al establecimiento de tributos que resulten derechamente desproporcionados, en relación con la capacidad contributiva de cada persona, o tributos que sean injustos, del punto de vista de la justicia tributaria, en el sentido de que el tributo que se establezca tendrá que responder a un margen mínimo de razonabilidad, para no constituir un gravamen ilegítimo e injusto para un

²⁴ Evans Espiñeira, 2010.

²⁵ Luqui, 1993.

²⁶ Giuliani Fonrouge, 1962.

determinado individuo. En la misma línea, Valdés Prieto manifiesta que la desproporción a que alude la Constitución, puede consistir, en un sentido genérico, en gravar más de lo debido a quienes debieran soportar menos y/o gravar con menos de lo debido a quienes debieran soportar más. Continúa el autor manifestando que aún más, “cabe el caso extremo del anterior, de que no se grave con nada a quien debiera serlo en algún monto y que se grave con algo a quien debiera serlo en nada²⁷”.

En el mismo sentido, la Comisión de Constitución, Legislación, Justicia y Reglamento del Senado, en sesión extraordinaria 35ª de fecha 14-09-1994, ha expresado que “en todo caso parece evidente que la proporción o desproporción de un tributo debe ser ponderada de acuerdo con la capacidad de pago del contribuyente y no en relación con el monto anterior del impuesto que se modifica”.

2.3.4. Principio de la generalidad en materia tributaria

Este principio se traduce en que todos los ciudadanos deben concurrir a soportar las cargas tributarias que impone un Estado de derecho. Esto, no supone que todos deban efectivamente pagar tributos, sino que deben hacerlo todos los que, al alero de los principios constitucionales y de las leyes que los desarrollan, tengan necesaria capacidad contributiva, puesta de manifiesto en la realización de los hechos imposables tipificados en la ley. Es decir, que no se puede eximir a

²⁷ Valdés Prieto, 1992.

nadie de contribuir por razones que no sean la carencia de capacidad contributiva²⁸.

Por tanto, para la aplicación del principio de la generalidad, debemos estar a la capacidad contributiva de los contribuyentes. Este principio, prohíbe en el fondo, la existencia de privilegios fiscales. Por consiguiente, este principio puede resumirse en que todos deben soportar las cargas tributarias.

Debemos tener presente que la capacidad contributiva resulta esencial para la aplicación de este principio. La capacidad económica es así la idea rectora del reparto justo de las cargas tributarias, y, como tal, ha de estar, además, al servicio de una justa retribución de la riqueza, de la justicia en todas las vertientes de la actividad financiera. En este sentido, la progresividad del sistema tributario es básica en toda política sincera de redistribución de rentas, en toda política que intente una distribución más justa de la renta nacional²⁹.

2.3.5. Límite de la no confiscatoriedad

Este límite nos quiere decir que el sistema tributario nunca podrá tener un alcance confiscatorio. Comprendemos, por tanto, que la no confiscatoriedad opera, sin duda, como un límite a las facultades impositivas públicas, en el sentido de que habrá de considerarse inconstitucional todo tributo que, en la generalidad de los casos, suponga una destrucción del patrimonio que los contribuyentes ostentaban antes de su entrada en vigor, de modo tal que el respeto a la

²⁸ Radovic, 2010.

²⁹ Radovic, 2010.

propiedad privada y a la herencia pueda relacionarse con la distribución equitativa de la renta³⁰.

Si bien es cierto, que no encontramos expresamente este límite en la Constitución, es efectivo que encontramos en la letra g) del N° 7 de la Carta Fundamental, la prohibición de imponer la pena de confiscación de bienes, salvo respecto de las asociaciones ilícitas y los casos del comiso establecidos en la ley. Pero su campo de aplicación es sólo el indicado, es decir, el penal. A pesar de esto, adoptamos la tesis de que una especie de reconocimiento implícito del límite para el poder tributario, en razón de que si bien en la Constitución no se estableció expresamente, no existe duda de que un impuesto de carácter confiscatorio constituiría un ejemplo evidente de un tributo manifiestamente desproporcionado e injusto. Por otro lado, la categórica protección de la propiedad en el N° 24 del artículo 19 de la Constitución, se vería burlada burdamente si fuera posible establecer un tributo confiscatorio, pues las personas se verían privadas de los bienes o rentas afectadas, sin que se dictara una ley que autorizara la expropiación³¹.

Evidentemente, que el cobro de un Royalty no podrá ser, bajo ningún supuesto, de carácter confiscatorio, ya que de lo contrario, no se estaría respetando esta limitación propia del poder tributario.

³⁰ Radovic, 2010.

³¹ Pérez Rodrigo, 2013.

2.4. El tributo, sus características y la relación jurídico-tributaria

El tributo, en su esencia, constituye una prestación de carácter pecuniaria coactiva, que tiene como finalidad allegar a los entes públicos los medios necesarios para la cobertura de las necesidades públicas³². Giuliani Fonrouge define al tributo como “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”³³.

En este mismo sentido, el profesor de la Garza, haciendo un símil con el término contribución, ha señalado que “tributos e impuestos son palabras que denotan por sí mismas esa situación de superioridad o de soberanía del Estado, muchas veces ejercida, en épocas pasadas, en forma despótica y arbitraria. En cambio, la palabra contribución tiene una denotación más democrática, que está más a tono con la época moderna, en que el Estado procura, guiado por criterios de justicia, hacer que los particulares hagan esas aportaciones de acuerdo con su capacidad contributiva, dando el sentido de que los particulares verdaderamente “contribuyen” para que el estado pueda realizar sus atribuciones”³⁴.

Sin embargo, nuestra Constitución adopta al tributo como un género, de las distintas especies de tributos, respecto de los cuales existen diversas clasificaciones. De esta forma, podemos decir que los principales tributos son los impuestos, las tasas y las contribuciones especiales.

³² Pérez de Ayala, 1990.

³³ Giuliani Fonrouge, 2009.

³⁴ De la Garza, 2001.

En dicho sentido, debemos precisar que el tributo constituye el objeto sobre el cual recae la obligación tributaria, o sea, la relación establecida 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 aquel³⁵.

2.4.1. Características del tributo

Las características esenciales del tributo son las siguientes:

A. Constituye un ingreso público.

Ya que los tributos tiene como principal finalidad la obtención de los ingresos a las arcas fiscales. En dicho sentido, los tributos se obtienen a partir de la fiscalización que ejercen los organismos del Estado. El fin de obtener dichos ingresos se traduce en financiar el gasto público, es decir, existe una finalidad pública.

B. Es una obligación legal de aplicación coactiva.

Que el tributo sea una obligación legal se entiende en razón de que el principio que subyace es el Principio de Legalidad. El tributo es de aplicación coactiva, es decir, existe una sanción para su incumplimiento.

C. El Tributo presupone una capacidad económica del contribuyente.

Esto quiere decir que sólo se gravan actividades susceptibles de generar recursos. El hecho generador que configura el tributo debe tener como elemento objetivo un hecho económico susceptible de ser gravado con impuesto. Es decir, el tributo debe reportar utilidades.

³⁵ Evans de la Cuadra y Evans Espiñeira, 1997.

D. El Tributo tiene una finalidad contributiva.

Lo que significa que el tributo tiene como finalidad contribuir al gasto público.

2.4.2. La relación jurídica tributaria

Para explicar la relación jurídica tributaria, útil nos resultarán las palabras del Profesor Manuel Vargas, quien, a propósito de la Potestad Tributaria, explicita que la misma “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”³⁶.

Como es posible apreciar, a partir del poder tributario, el cual se encuentra radicado en el Estado, nace una relación jurídica entre el Fisco y el contribuyente, cuyo objeto se traduce en el pago del impuesto, lo cual refleja la obligación tributaria que recae sobre el contribuyente. Sobre dicha base, debemos comprender que el objeto fundamental de dicho vínculo constituye el pago del tributo, fundamentalmente del impuesto, el cual se ha definido como “los gravámenes que se exigen para cubrir los gastos generales del Estado sin que el deudor reciba otro beneficio que aquel indeterminado que obtienen todos los habitantes de un país por el funcionamiento de los servicios públicos”³⁷. Dicha definición nos proporciona la fuente de la obligación en materia tributaria, la cual corresponde exclusivamente a la ley, en virtud del Principio de Legalidad.

³⁶ Vargas, 1995.

³⁷ Fernández Provoste y Fernández Provoste, 1952.

Por otra parte, debemos tener presente, que la fuente de la Obligación Tributaria corresponde al hecho que la produce, el cual se genera al producirse la situación de hecho prevista por la ley, denominado hecho imponible o hecho gravado.

En dicho sentido, la Obligación Tributaria consiste en 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 designados en la misma Ley, sumas también determinadas en dinero, para la satisfacción de las necesidades Públicas y Colectivas”³⁸. Por lo tanto, en cierto momento, es el contribuyente el que se ve puesto en la necesidad de pagar los impuestos. Dicha necesidad, corresponde precisamente a la Obligación Tributaria.

Ahora bien, es necesario que tengamos presente que dichos conceptos tratan solamente la obligación principal que se genera entre la autoridad tributaria y el contribuyente, como consecuencia del ejercicio de la Potestad Tributaria, dejando fuera obligaciones o deberes de carácter accesorio, 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, los cuales constituyen obligaciones accesorias o de hacer.

De esta forma, podemos decir que la Relación Jurídica Tributaria consiste en el conjunto de derechos y obligaciones que alcanzan tanto al ente público, el cual es titular de ella o sujeto activo, como a los particulares, contribuyentes,

³⁸ Olguín Arriaza, 1987.

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 tributo³⁹.

Por lo tanto, el concepto de relación jurídico tributaria propiamente tal es más amplio, ya que se comprenden los distintos vínculos que surgen entre los sujetos de esta relación, entre los cuales se encuentra la obligación tributaria, circunscrita únicamente al pago de los tributos, existiendo por tanto, una relación de género a especie entre ambas.

El diverso contenido que puede poseer el vínculo jurídico que surge entre la autoridad tributaria y los contribuyentes, es decir, la pluralidad de efectos jurídicos que puede tener dicha relación, ha llevado a ciertos autores a distinguir entre lo que se denomina aspecto sustantivo o material de la relación jurídica tributaria y su aspecto formal o administrativo, originando por tanto, la distinción entre el Derecho Tributario Sustantivo o material y el Derecho Tributario Formal o Administrativo⁴⁰.

El Derecho Tributario material, comprende el conjunto de normas jurídicas que regulan la relación jurídica que existe entre el Estado y los particulares, y el Derecho Tributario formal, el cual se identifica con el conjunto de normas que regulan la actividad administrativa instrumental, el cual 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

³⁹ Radovic, 1998.

⁴⁰ Sainz de Bujanda, 1967.

actividad⁴¹. Esto es, el aspecto material del Derecho Tributario se identifica con el pago o entrega de una suma de dinero al Estado, y en su parte formal, se identifica con los procedimientos de aplicación y percepción de los tributos.

⁴¹ Sainz de Bujanda, 1967.

CAPÍTULO 3:

EL ROYALTY COMO CONCEPTO

3.1. El Royalty como derecho

El royalty a la minería constituye el cobro de un derecho por el Estado, en contrapartida a la sola extracción de recursos minerales y como una forma de compensación de los particulares al Estado por extraer y beneficiarse de las riquezas contenidas en el subsuelo. En razón de aquello, para poder hablar de royalty como derecho, el mismo debe aplicarse sobre la renta económica, dada por la extracción del mineral, y no específicamente sobre los ingresos, ventas, utilidades o beneficios.

Para entender esto, debemos comprender el concepto de renta económica, como un concepto macro, el cual comprende a todos los ingresos que se obtienen a partir, en el presente caso, de la extracción del mineral, descontados los costos y gastos generados por dicha extracción. Distinguimos este concepto, de los ingresos, ventas, utilidades o beneficios que genere dicha extracción, en razón de que los ingresos constituyen todo pago que genere la actividad. Las ventas, se traducen en el contrato a través del cual un determinado comprador, adquiere el mineral que se obtiene a partir de la actividad extractiva, y por el cual efectúa un pago para dicha obtención del mineral extraído. Las utilidades o beneficios, en cambio, constituyen derechamente las ganancias que se obtienen, a partir de la extracción del mineral, esto es, los ingresos menos los egresos, o más específicamente, lo que efectivamente se ganó en razón de dicha actividad.

Héctor Vega, estima que “el Royalty es un derecho que el Estado soberano cobra al concesionario por la explotación de sus riquezas naturales”. En el mismo sentido, Orlando Caputo señala que “la renta de los recursos naturales es una categoría económica muy diferente a los impuestos: es un derecho de los propietarios de los recursos”.

En este sentido, es importante tener presente que gran parte de los países desarrollados, abundantes en recursos naturales, el Estado utiliza el royalty como instrumento de compensación por usufructuar un recurso, que por disposición constitucional le pertenece al Estado. Esto nos dice entonces, que, cuando se grava la explotación, se compensa a las regiones que se ven desprovistas de sus recursos naturales. Por ello, siguiendo las voces que dicen que el royalty constituye un derecho y no un tributo, debiésemos decir que efectivamente el royalty debe ser considerado como derecho, ya que se relaciona directamente con la explotación de un recurso, y no necesariamente con las utilidades que, en razón de dicha explotación se generen.

3.2. El royalty como tributo

Sin embargo, a pesar de que un sector doctrinario sostiene que el royalty se trata de un derecho y no de un tributo, existe la postura contraria, la cual manifiesta que particularmente en Chile, el royalty ha tomado la forma de un impuesto, fundamentalmente en razón de que el mismo toma el nombre de “Impuesto específico a la actividad minera”, pero por sobre todo, recoge todos los elementos propios de un impuesto en nuestro sistema tributario, ya que existe una

base imponible específicamente conformada, una tasa de carácter progresiva, y evidentemente, también consta de los sujetos pasivos del tributo.

Los sostenedores de esta Teoría⁴², han manifestado que el royalty en Chile, toma el nombre de “Impuesto Específico a la Actividad Minera”, donde el mismo constituiría un Tributo, específicamente un impuesto, en razón de tomar las siguientes características:

- A. Se trata de un impuesto a la renta, debido a que se aplica en función directa de la renta que ingrese por concepto de actividad minera.
- B. Se trata de un impuesto de carácter progresivo, ya que la tasa del impuesto va en aumento, en relación con la renta imponible operacional minera.
- C. Existen tasas diferenciadas dependiendo de las toneladas equivalentes vendidas.
- D. El Royalty, o impuesto específico a la minería, es deducible como gasto en el año del devengo.
- E. La base imponible es la misma del Impuesto de Primera Categoría (RLI) con ajustes determinados.

Por tanto, que el royalty aplicado en Chile, o “impuesto específico a la actividad minera” contenga todos los elementos anteriormente señalados, permite afirmar con claridad, que estamos en presencia de un tributo, específicamente de un impuesto, y no precisamente, de un derecho, como se ha señalado en la sección anterior.

⁴² Apoyan esta Teoría, entre otros: Axel Buchheister (Abogado y ex asesor legislativo del Instituto Libertad y Desarrollo), Hernán Hochschild (Ex Presidente de la SONAMI), Juan Luis Ossa (abogado, ex presidente de la Comisión Legal de SONAMI), Christian Delcorto Pacheco (Lider Tax Performance Advisory EY, docente Universidad de Chile y Magíster LLM Mención Derecho Tributario PUC).

A nuestro entender, el hecho de que el Royalty cumpla con todas las características y elementos propios de un tributo, y más precisamente, de un impuesto, no tiene por qué desnaturalizar que su fundamento y nacimiento se acerque a la noción de derecho a favor del Estado. Entendemos que ambos conceptos, el de derecho y el de tributo, no tienen por qué ser excluyentes entre sí. Esto es, constituir un derecho que tiene el Estado para efectuar un cobro, en razón de la extracción de un recurso mineral no renovable, pero que toma la forma de un impuesto en nuestra legislación, al adoptar todos los elementos propios del mismo.

3.3. Elementos del royalty

En primer lugar, debemos tener presente que no existe en Chile, una definición uniforme para el royalty como concepto. Sin embargo, en lo estrictamente conceptual podemos señalar que si traducimos el vocablo “Royalty” –el cual corresponde a un término inglés- a la lengua castellana, obtenemos la palabra “regalía”, el cual según el Diccionario de la Real Academia Española, significa “a. Preeminencia, prerrogativa o excepción particular y privativa que en virtud de suprema potestad ejerce un soberano en su reino o Estado. b (acepción económica) Participación en los ingresos o cantidad fija que se paga al propietario de un derecho a cambio del permiso para ejercerlo⁴³.”

Alejandro Dumay Peña, en su “Diccionario de Vocabulario Tributario define royalty como derecho de autor, y a éste a su vez como “Regalía que una persona

⁴³ Real Academia de la Lengua Española.

paga a otra, consistente en el porcentaje o proporción, progresiva o no, del fruto o producto que aquella obtiene o extrae por la explotación de bienes corporales o inmateriales de propiedad de un tercero⁴⁴". Esta definición, no hace distinción respecto de si el propietario es una empresa privada o pública, o si derechamente, resulta ser el propio Estado.

Arthur Andersen, en su diccionario "Economía y Negocios" se refiere al Royalty manifestando que "En España, se denomina con este término el pago efectuado por el uso de una patente, marca o "know-how". En los países anglosajones, se utiliza este término con un sentido distinto, para designar tanto a la cantidad pagada al propietario de los derechos de autor por la obtención del derecho de explotación de los mismos, como la cantidad pagada a los propietarios de los terrenos de los que se extrae carbón, hierro u otra serie de minerales⁴⁵". Dicha definición, tampoco establece distinción alguna respecto a si el propietario es una empresa privada, pública, o es el propio Estado.

Tomando entonces en consideración las anteriores definiciones, y fundamentalmente los elementos que componen el royalty, podemos afirmar y sostener con bastante razonabilidad, la tesis de que el término royalty a la minería constituye el cobro de un derecho por parte del Estado, el cual guarda como fundamento la sola extracción de sus recursos minerales. En este sentido, los antecedentes del nacimiento del royalty se remontan a la Edad Media, y en forma contemporánea, hace ya algún tiempo, varios son los países que lo han adoptado. Es por lo mismo, que creemos que el royalty correspondería al pago por el uso de

⁴⁴ Dumay Peña, 1976.

⁴⁵ Andersen, 1998.

un recurso natural (mineral) no renovable, razón por la cual debería guardar una estricta relación con la extracción del recurso, y no precisamente con su venta o utilidad, pues de no ser así, simplemente estaríamos en presencia de un impuesto más. Ahora bien, no podemos sustraernos a que en nuestra legislación, el Royalty a la minería, ha tomado la forma de un impuesto, por contener los elementos propios del mismo. Es decir, el Royalty, en su naturaleza y fundamento, constituye un derecho que tiene el Estado para efectuar un cobro al explotador, por la extracción de un recurso mineral no renovable, pero, debemos entender que a su vez, en varios países, y fundamentalmente, en el caso chileno, adopta la forma de un impuesto, con todos sus elementos característicos, de indiscutible conformación.

Es así, como en la legislación chilena no existe una figura que se denomine jurídicamente “Royalty”, más bien, a lo que se le ha llamado Royalty a la Minería ha sido denominado por la propia Ley de Impuesto a la Renta, como “Impuesto Específico a la actividad minera”, regulado precisamente en el Título IV bis del Decreto Ley N° 824, el cual aprueba el texto de la Ley sobre Impuesto a la Renta, y más específicamente, “Impuesto específico a la renta operacional de la actividad minera obtenida por un explotador minero”, tal como lo dispone el Artículo 64 bis del Decreto Ley N° 824, en su inciso primero. Dicho impuesto, ha sido establecido por la Ley N° 20.026 del 2005, el cual fue modificado con posterioridad por la Ley N° 20.469 de 2010, la cual introdujo modificaciones a la tributación propia de la actividad minera, específicamente, modificando las tasas aplicables e introduciendo el concepto de Renta Imponible Operacional Minera (RIOM).

Por tanto, la idea de Royalty que se terminó aplicando en Chile, tomó la forma de un impuesto, y adoptó el nombre de Impuesto Específico a la Actividad Minera.

3.4. Evolución histórica del royalty minero

La palabra royalty, consiste en una palabra de origen inglés, cuya traducción literal significa “regalía”. En dicho sentido, la literatura de habla hispana si bien nos entrega un significado propio, nos hace adentrarnos directamente a su origen.

El término regalía, proviene del latín *regalis* y a lo largo de la historia ha tenido diferentes acepciones. En la Edad Media, se le consideró como un derecho económico sobre determinados bienes privativos de la Corona. Posteriormente, al extenderse el régimen feudal, se concedió a los Señores Feudales su percepción y el aprovechamiento de las rentas que provenían de él. En este sentido, siguiendo la tradición del derecho romano visigodo, el derecho castellano especificaba todos aquellos bienes que pertenecían al patrimonio real y se les denominaba regalía. Entre aquellas se encontraban las tierras sin dueño, las aguas, montes, prados y bosques. Estos bienes fueron entregados a los municipios con el carácter de bienes comunales, pero con la obligación de pagar tributo por su utilización. Con posterioridad, ya en la Baja Edad Media, las regalías aumentaron como manifestación del poder real en relación con los derechos señoriales. De esta forma, se estimaron como regalías ciertas atribuciones privativas del soberano en materias de gobierno, como por ejemplo la acuñación de moneda, administración de justicia, etcétera.

Luego, ya en el tiempo de los estados hispanoamericanos de la Edad Media, nace el sistema del Quinto Real. En esta época, tanto la propiedad, como la explotación de las minas se reservaron a la corona, la cual percibía dos tercios de la producción. Al momento de producirse el descubrimiento de América, y con el objeto de fomentar la producción, la Corona redujo sus derechos a la mitad de la producción, pronto a un tercio y finalmente, como consecuencia de los obstáculos que ofrecía la explotación, concedía la explotación de las minas a cambio del pago de un derecho, el cual consistía en un quinto de la producción durante diez años, el que en ocasiones, se redujo a un noveno o incluso a un veintavo de la producción.

En razón al origen del royalty, tal como lo hemos afirmado anteriormente, y pese al eminente corte histórico que guarda el mismo, el cual tiene un innegable nacimiento como un derecho de carácter real, existe un sector doctrinario, el cual afirma que la naturaleza del royalty ha ido evolucionando desde sus inicios hasta llegar hoy a ser equiparable a un impuesto que cobra el Estado frente a una determinada actividad económica. Juan Luis Ossa Bulnes, afirmó en un determinado momento que un royalty constituía un impuesto de carácter “ciego”. En este sentido, el autor ha sido claro en afirmar que “Hay diversos tipos de royalties. El más extendido es aquel que consiste en un gravamen que afecta porcentualmente el valor bruto, real o presunto, de los minerales extraídos. Se trata, pues, de un impuesto ad valorem que se impone sobre la producción y no

sobre las utilidades. Es por ello un impuesto “ciego” que no toma en cuenta los márgenes entre costos y precios posibles de obtener en el mercado”⁴⁶.

En cuanto al carácter histórico del royalty y su naturaleza jurídica, el Profesor Juan Luis Ossa Bulnes, es claro en señalar que el royalty nació en tiempos en que los sistemas tributarios eran rudimentarios, y en los que para los gobiernos de la época era imprescindible conseguir ingresos. En dicho sentido, para el Profesor, la modernización de los sistemas tributarios con la aplicación del impuesto a la renta dejó al royalty sin fundamento práctico. Por tanto, desestima la naturaleza de un derecho al royalty, estimando que este se acerca a un tributo establecido por el Estado chileno a la explotación minera del cobre. En el mismo sentido, adhirieron a esta postura en su momento, Axel Buchheister, abogado y asesor en materia de políticas públicas y asesor legislativo del Instituto Libertad y Desarrollo por 13 años, y don Hernán Hochschild Alessandri, ex Presidente de SONAMI (Sociedad Nacional de Minería).

3.5. Tipos de royalty

En el presente acápite vamos a distinguir los distintos tipos de royalty existentes. En este sentido, debemos considerar que las características de cada royalty pueden variar en forma considerable, dependiendo de la legislación que predomine en el país en que se aplique el mismo. Por lo tanto, en términos generales, caracterizaremos al royalty en tres tipos:

⁴⁶ Ossa Bulnes, 2003.

3.5.1. Royalty específico o de base unitaria.

Este tipo de royalty corresponde al cobro de un arancel por unidad de volumen o peso, y es precisamente, la forma más primitiva o antigua de valoración de un royalty. Si bien es cierto, en algunos países se aplicó durante algún tiempo un cobro por una determinada unidad de producto, en términos generales, esta especie de royalty, ha terminado siendo desplazado por el cobro por una unidad de volumen, debido a su mayor facilidad de valoración y, más precisamente, fiscalización.

En el mismo sentido, el royalty de base unitaria, se aplica fundamentalmente, a minerales más o menos homogéneos, como por ejemplo los minerales de tipo industriales, o los que se venden a granel, y en su forma más común de aplicación, la medición se realiza en boca de mina, antes de afrontar cualquier tipo de procesamiento o tratamiento sustancial.

Efectuando una comparación con otros métodos de valoración, este tipo de royalty, esto es, de base unitaria, resulta ser bastante simple, en razón de que los parámetros como el precio, los costos y el valor, que generalmente producen bastantes controversias, no se encuentran incorporados en su cálculo.

No obstante lo anterior, su propia valoración no se encuentra exenta de inconvenientes. Por ejemplo, ante medidas basadas en unidades de volumen, el peso de un mineral puede modificarse sustancialmente en la medida que éste sea sometido a alguna especie de tratamiento o procesamiento. De la misma forma, en el caso de minerales metálicos, la unidad de volumen puede estar asociada al

peso del mineral, al peso del metal contenido en el mineral o al peso del metal susceptible de ser recuperado.

3.5.2. Royalty basado en el valor o royalty ad-valorem.

Esta modalidad de royalty se ha constituido como la fórmula más común en que los gobiernos de diversos países valoran un royalty, y se traduce en que, generalmente, al valor bruto de la producción del mineral, se le aplica un cargo porcentual. Dicho porcentaje, puede consistir en una tasa fija para el total de las ventas que se obtengan por el mineral, o puede también tener una variación según una escala móvil previamente determinada, basada en el volumen o valor acumulado del material vendido.

Debemos tener presente que en este tipo de royalty, al igual que en el royalty específico o de base unitaria, habrá que realizar el pago aún cuando no se generen utilidades, pero, a diferencia del royalty específico o de base unitaria, éste varía conforme a los precios de los commodities.

3.5.3. Royalty basado en las utilidades y Royalty basado en los ingresos

Esta especie de royalty ha sido bastante atractivo para diversos países del orbe. Es más, a juicio nuestro, resulta bastante razonable. Esta especie de royalty se basa, fundamentalmente, en que se cobrará un pago que se aplicará a las utilidades, esto es, en alguna medida de rentabilidad o ingreso, pero ajustado. En este sentido, y teniendo presente que los modelos van variando conforme a los distintos países las estructuras propias de tributación que han incorporado este tipo de royalty, se han basado en el hecho de que debe considerarse tanto el valor

del mineral, como ciertos costos deducibles, tales como los gastos propios de la inversión, costos de producción, comercialización y transporte, entre otros.

En términos prácticos, la determinación y fiscalización de los royalties basados en conceptos tales como la rentabilidad a partir de la explotación de los minerales resulta demasiado difícil, por lo cual se ha tendido a adoptar sistemas más simples de royalties aplicados sobre las utilidades o, derechamente, sobre los ingresos, los cuales incluyen en el cálculo los ingresos por ventas menos los costos deducibles, aunque no consideran el retorno a la inversión.

Específicamente, lo que distingue a los sistemas basados en las utilidades frente a los sistemas basados en los ingresos es que los primeros, contemplan los ingresos por ventas de una sola mina y resta de ellos los costos deducibles que son pertinentes a esa mina. A diferencia, de los sistemas basados en los ingresos, los cuales no limitan los ingresos a los de la venta del producto y podría dar lugar a que los ingresos sean sumados por el contribuyente para todas sus minas.

3.5.4. Apreciaciones sobre los tipos de royalty

Teniendo presente, los grandes tipos de royalties antes esbozados, es necesario considerar que en la práctica se van combinando dichos tipos de royalty. Sin embargo, cada tipo de royalty presenta sus particularidades, por lo que resulta sumamente trascendental, que al momento de decidir aplicar en un país un determinado régimen tributario, conocer las ventajas y desventajas de las posibles modalidades de royalty, para implementar el modelo más adecuado para los fines y características particulares de cada país.

En este sentido, si nos centramos en el aspecto de la eficiencia económica, los gravámenes que se apliquen en montos fijos, o sobre variables como la superficie territorial, el volumen físico o el valor de producción, alterarán de mayor o menor forma las decisiones sobre asignación de recursos, esto es, niveles de inversión o producción, o generarán ciertas barreras de entrada para la industria.

En el caso chileno, el royalty a la minería, o más específicamente, como lo hemos llamado en Chile, el impuesto específico a la actividad minera, es aplicado sobre el concepto de utilidad operacional del explotador minero, lo cual tiene como ventaja que incorpora la sensibilidad del impuesto a los resultados propios de los negocios mineros, los cuales son volátiles en relación a las fluctuaciones de los precios internacionales, a las particularidades y diferencias que se presentan en torno a la calidad y potencial de los yacimientos mineros y a la competitividad propia de cada empresa.

3.6. Fundamentos Jurídicos para la aplicación del Impuesto específico a la minería en Chile

En primer término, debemos tener en consideración que una de las razones que se ha tenido presente por parte del legislador para establecer un royalty a las empresas mineras ha sido, fundamentalmente, la débil política tributaria chilena para con dichas empresas mineras transnacionales, lo cual trajo como consecuencia que a través de diferentes mecanismos establecidos en la propia legislación, las mismas pagaran ínfimos o prácticamente nulos impuestos.

El legislador también, se ha apoyado en dos ejes fundamentales, los cuales han otorgado aún un mayor sustento a la creación del royalty a la minería. Dichos ejes fundamentales son:

1. El dominio público de los recursos minerales en Chile.
2. El derecho del Estado de cobrar por la explotación de un recurso de carácter no renovable.

Es así como, tal como lo señalamos en su oportunidad, desde un punto de vista netamente histórico, el royalty se origina como un derecho de la Corona, en razón de que los recursos minerales explotados representan un alto valor económico, resultando además bastante limitados, de difícil explotación, y evidentemente, no renovables. Son justamente dichas características las que construyen la justificación de que las monarquías, y que posteriormente, los Estados, incluyeran dentro de su patrimonio este tipo de recursos, tan cotizado y de alto valor comercial, lo cual se conoció en la teoría moderna como publicación o intervención administrativa.

De esta forma, el derecho de cobrar una contraprestación monetaria a cambio de conceder la explotación de las minas, no proviene directamente de ser estos bienes de dominio público, sino que más bien, se produce un efecto contrario, en el cual el derecho se origina por la clara necesidad de obtener un cobro por un mineral, el cual a priori, no resulta posible calcular en su renta bruta, es limitado o escaso y además no renovable. Por consiguiente, resulta lógico que el Estado no sólo cobre un derecho, sino que también saque estos bienes del comercio libre y humano, y disponga de dichos recursos, como un propietario y administrador, haciendo de dichas minas, bienes de dominio público.

Tal como se ha anticipado, entonces, Chile goza de un dominio público en cuanto a los recursos minerales. No obstante aquello, y a pesar de la claridad con que nuestra Constitución Política se expresa, lo cierto es que se ha discutido, incluso, el carácter de este dominio mineral. En este sentido, el Profesor Samuel Lira Ovalle ha establecido que el dominio de que goza el Estado sobre las minas es un dominio de carácter especial.⁴⁷ En la misma línea, el Profesor Juan Luis Ossa Bulnes ha señalado que dicho dominio es de corte sui generis⁴⁸, llegando incluso a poner en duda el dominio estatal sobre las riquezas mineras.

No obstante, sin soslayar la relevancia de dichas apreciaciones, es necesario tener presente que en la historia fidedigna de la ley, se expusieron, en una primera etapa, dos posturas en lo que respecta al dominio estatal sobre las minas. La primera de dichas posturas, fue promovida por la Comisión de Estudios de la Nueva Constitución -creada por el Decreto Supremo N° 1064, de 1973, del Ministerio de Justicia, la cual contribuyó a la elaboración de las Actas Constitucionales dictadas en 1976 con carácter provisorias-, la cual planteaba la tesis de un dominio de carácter eminente por parte del Estado y sus recursos minerales. En este sentido, el dominio eminente, consiste en una potestad del Estado, es decir, no se presenta aquí un dominio patrimonial, sino que una suerte de administración de estos bienes, en los cuales el propio Estado sólo ejerce un rol fiscalizador, ya que simplemente determina si se cumplen o no los requisitos legales para la vigencia de la concesión.

⁴⁷ Lira Ovalle, 1998.

⁴⁸ Ossa Bulnes, 1992.

La segunda postura, promovida por la Junta de Gobierno, matizó la propuesta conferida por la Comisión de manera esencial. En este sentido, se planteó en forma definitoria, el establecimiento de un dominio absoluto por parte del Estado, de los recursos minerales, apegándose de esta forma, a la tesis de dominio absoluto de los recursos minerales por parte del Estado, sosteniendo razones de interés y seguridad nacional. Esta postura, quedó plasmada en la Constitución Política de la República de Chile, específicamente en su artículo 19 número 24, inciso 6º al disponer que “El Estado tiene el dominio absoluto, exclusivo, inalienable e imprescriptible de todas las minas...”. Por tanto, es dable concluir entonces, que el Estado detenta un dominio de carácter regalista o patrimonial con todas las facultades propias de un dueño sobre las minas, pudiendo, por tanto, desprenderse de alguno de los atributos del dominio, como por ejemplo, el de apropiarse de los recursos minerales, una vez que los extraigan del yacimiento minero, en las formas y bajo las condiciones, por supuesto, que disponga la ley.

Estimamos además, que resulta necesario señalar que el ímpetu con el cual se expresó el constituyente en lo referente al dominio de estos recursos minerales, nos lleva en forma certera a concluir que, si bien nuestra Constitución Política distingue entre sustancias concesibles y no concesibles, dicha distinción no es fruto de la intención de configurar un dominio de carácter absoluto y pleno para las sustancias no concesibles y otro de carácter imperfecto e incompleto sobre sustancias concesibles, como lo son, los recursos minerales cupríferos. Dicha afirmación resulta inaceptable desde la actual perspectiva constitucional. Así, lo han afirmado los autores Verdugo Marinkovic, Pfeffer Urquiaga y Naudón del Río,

en cuanto afirman que dicha aseveración no resulta admisible por incidir ésta sobre bienes del Estado. Las disposiciones jurídicas que de esta forma lo han establecido deben ser interpretadas de manera restrictiva, y con la debida sujeción a las demás disposiciones de la Constitución Política. Precisamente, el artículo 19 N° 23 de la Constitución Política de la República señala que la libertad para adquirir el dominio de toda clase de bienes no alcanza a aquellos bienes que la propia Constitución señala que tienen dueño, como es el caso de las minas⁴⁹.

Por tanto, y tomando las palabras del Profesor Juan Luis Ossa Bulnes, podemos decir que la propiedad minera estatal, como lo establece en forma expresa nuestra Constitución Política de la República, cuenta con las siguientes características:

1. Es de carácter absoluta, es decir, se trata de un dominio de carácter independiente, el cual no está sujeto a limitaciones o gravámenes.
2. Es de carácter exclusiva, esto es, excluye a cualquier otro titular
3. Es también de carácter inalienable, ya que no es susceptible de enajenación, y
4. Finalmente, es imprescriptible, ya que ni siquiera por el goce o posesión inmemorial podría privarse del dominio al Estado, por la vía de la prescripción adquisitiva. Todas estas características, se encuentran señaladas por la misma Constitución Política de la República de Chile.

Por otra parte, es importante considerar, que en Chile, el tema del dominio público no ha dejado de ser controvertido. En términos generales, la doctrina nacional, ha discutido en la determinación de qué bienes comprenden el dominio

⁴⁹ Naudón del Río, Pfeffer Urquiaga, Verdugo Marinkovic, 2004.

público, y cuales constituyen precisamente las características de este dominio tan especial que guarda el Estado.

En primer término, para la doctrina civilista, la arista del dominio público se decanta en determinar cuáles son los bienes que la conforman. En este ámbito, el Profesor Luis Claro Solar, señala que “los bienes cuyo uso no pertenece generalmente a los habitantes se llaman bienes del Estado o bienes fiscales. Es decir, todos los bienes que no hayan sido afectados al dominio público del Estado, forman parte del dominio privado de éste”⁵⁰. O sea, se ha estimado que los bienes afectos al uso público son, precisamente de dominio público, y que los bienes afectos a los servicios públicos son bienes patrimoniales del Estado. Esta opinión la han compartido los profesores Alessandri y Somarriva⁵¹.

En el área del Derecho Administrativo, la posición resulta ser fundamentalmente la misma, ya que a esta posición adhieren la mayor parte de los autores, tales como Guillermo Varas Contreras, Ernesto Merino, Manuel Jara Cristi y don Enrique Silva Cimma.

No obstante, otra corriente de pensamiento, conformada por ciertos autores ha propuesto una nueva concepción al respecto. En dicho sentido, don Patricio Aylwin Azócar se ha apartado de la concepción anteriormente expuesta, señalando que los bienes afectos a un servicio público son de dominio público mientras ellos no sean desafectados al uso público por ley o decreto⁵². Adhieren también a esta postura, los Profesores Jorge Reyes Riveros y don Santiago Montt Oyarzún.

⁵⁰ Claro Solar, 1979.

⁵¹ Alessandri Rodríguez y Somarriva Undurraga, 1957.

⁵² Aylwin Azócar, 1960.

Por otra parte, y como ya se ha señalado, el segundo de los ejes fundamentales o fundamentos jurídicos esgrimidos por el Legislador en lo que respecta a la creación y aplicación de un royalty a las empresas mineras en Chile, ha sido el carácter de recurso no renovable de que gozan evidentemente los recursos minerales que se extraen. Ahora bien, sin tener el afán de extendernos demasiado en este punto, es necesario mencionar que esta situación no constituye fruto de un deseo de tipo antojadizo por parte de nuestros representantes legislativos. A juicio nuestro, la explotación de un recurso tanpreciado y eje fundamental de la economía nacional así como de las arcas públicas, como son los minerales en Chile no debiese dejar indiferente a los ciudadanos, toda vez que dichos bienes gozan de un alto valor e impacto económico, en razón precisamente de ser recursos naturales, esto es, creados sin intervención del hombre. Si a esto además, le adicionamos la característica de constituir un recurso no renovable, su valor económico será razonablemente mayor.

No obstante, apartándonos de las políticas de Estado como mecanismos de protección y reivindicación soberana, pensamos que en Chile la discusión referente a la aplicación de un royalty a la minería, se origina en lo netamente legal, y específicamente en lo que rodea la concesión minera ya constituida, al margen de si esta ha sido otorgada para su explotación o exploración, tal como lo ha advertido en su oportunidad Fuentealba Moena⁵³. El autor, hace una atractiva concatenación de normas jurídicas que reflejan el real contenido de la discusión en lo que respecta a la explotación de recursos no renovables. En este

⁵³ Fuentealba Moena, 2004.

sentido, el artículo 3º de la Ley Orgánica Constitucional sobre Concesiones Mineras, ha dispuesto que “Las facultades conferidas por las concesiones mineras se ejercen sobre el objeto constituido por las sustancias minerales concesibles que existen en la extensión territorial que determine el Código de Minería...”. Posteriormente, y avalando la disposición constitucional, la misma ley dispone en su artículo 6º que “El titular de una concesión minera judicialmente constituida tiene sobre ella derecho de propiedad, protegido por la garantía del número 24 del artículo 19 de la Constitución Política”. Aún más, y de la misma forma que los artículos 10 y 11 de la Ley Orgánica Constitucional de Concesiones Mineras, el propio Código de Minería, en su artículo 116 ha establecido que el concesionario tiene los derechos exclusivos de explorar y de explotar libremente su pertenencia, por lo que se hará dueño de todas las sustancias minerales que extraiga dentro de los límites de su pertenencia. En este sentido, se entenderán extraídas las sustancias minerales, desde su separación del depósito natural del que formaban parte, o desde su aprehensión.

En el mismo orden de ideas, tomando como referencia la relación de dichos artículos, Fuentealba Moena, ha hecho hincapié en que la pugna por los recursos minerales no renovables nace por la especial característica que tienen, fundamentalmente porque la transferencia de dominio de las sustancias minerales es absolutamente gratuita, esto es, el Estado chileno no percibía ningún tipo de beneficio económico. De esta manera, el royalty a la minería vendría a producir una legítima compensación por el valor de los minerales transferidos. A juicio del autor, postura a la cual adherimos totalmente, el pago de patentes o impuestos a la renta no son excusas en desmedro del royalty, ya que, por una parte, las

patentes son una de las condiciones que ha impuesto el Estado administrador por el otorgamiento de una concesión y, por otro lado, el impuesto a la renta es de tributación general, por lo que las empresas mineras no deberían omitir su pago. Agrega el autor que estas empresas explotan una materia prima que el Estado aporta gratuitamente al patrimonio de éstas, lo que resulta, a su juicio, a lo menos, inaceptable⁵⁴.

A juicio nuestro, si tenemos presente la naturaleza de recurso no renovable de las sustancias minerales y fundamentalmente el valor económico de estos recursos, adicionado además al dominio público sobre los mismos, que ya señalamos con anterioridad, el pago propiamente tal, por la explotación de estos recursos minerales, parece ser una forma de compensación justa y necesaria la cual debe reforzarse y plantarse como un verdadero royalty.

3.7. El Impuesto específico a la actividad minera en la legislación chilena

En el segundo proyecto inicial de royalty, el cual fue presentado con fecha 14 de Diciembre de 2004, se propuso modificar la Ley de Impuesto a la Renta (Decreto Ley 824), y el Estatuto de Inversión Extranjera (Decreto Ley 600). Además, se propuso la introducción de un nuevo artículo 34 ter a la Ley de Impuesto a la Renta que habría establecido un impuesto del 5% sobre el ingreso operacional de la actividad minera. Así también, se permitirían algunas deducciones generales con el objeto de determinar la base imponible,

⁵⁴ Fuentealba Moena, 2004.

excluyéndose además, la deducción de ciertos gastos expresamente, como intereses, pérdidas y gastos de depreciación acelerada⁵⁵.

Quedaban además, exentos de este impuesto, los explotadores mineros, cuyas ventas anuales fueran inferiores a 8.000 Unidades Tributarias Mensuales, y aquellas cuya relación entre la renta imponible operacional y los ingresos totales obtenidos de la venta de productos mineros fuese inferior a un 8%.

Ahora bien, finalmente, en la discusión parlamentaria propiamente tal, se introdujeron nuevas modificaciones a la Ley sobre Impuesto a la Renta, al Estatuto de la Inversión Extranjera y además se estableció un régimen de carácter transitorio.

En lo estrictamente referido a la Ley de Impuesto a la Renta, la ley N° 20.026⁵⁶ introdujo un nuevo Título IV bis a la misma. En dicho contexto, el artículo 64 bis constituye la esencia y el cuerpo del royalty a la minería, el cual adopta el nombre en nuestra legislación de “Impuesto específico a la Actividad Minera”, el cual grava precisamente, el ingreso operacional de las actividades mineras de un explotador minero. De esta forma, los contribuyentes son gravados sobre la base de las ventas anuales calculadas sobre el valor de toneladas métricas de cobre fino.

Con el objeto de determinar la renta imponible operacional minera, la ley permite efectuar ciertas deducciones. Además, este impuesto es deducible como gasto para efectos de la determinación de la base imponible del Impuesto de Primera Categoría.

⁵⁵ Carrasco Morales, 2004

⁵⁶ Ley que modifica en definitiva la Ley sobre Impuesto a la Renta y el Estatuto del Inversionista Extranjero, la cual entró en vigor a partir del 1 de Enero de 2006.

Dentro de las características del royalty o “Impuesto Específico a la Actividad Minera” podemos mencionar las siguientes:

1. Se trata de un impuesto a la renta
2. Se trata de un impuesto de carácter progresivo
3. Contiene tasas diferenciadas dependiendo de las toneladas equivalentes vendidas por parte del explotador minero.
4. Este impuesto es deducible como gasto en el año del devengo.
5. La base imponible es la misma del Impuesto de Primera Categoría con ciertos ajustes determinados, los cuales corresponden a los establecidos en el artículo 64 ter de la Ley de Impuesto a la Renta.

3.8. ¿El royalty a la minería constituye un derecho o un tributo?

Tal como hemos podido apreciar, el término royalty en sí mismo, enmarca un vasto contenido en lo que respecta a su naturaleza, significado e historia. En este sentido, y teniendo presente que no constituye como finalidad esencial de la presente investigación determinar la naturaleza jurídica del royalty, creemos necesario decantarnos respecto a la misma, para ofrecer al lector una postura, a partir de la cual puedan surgir análisis que contribuyan a la investigación sobre el mismo, para percibir el aporte del mismo al erario nacional.

En este sentido, sostenemos que existen fundamentos serios para afirmar que el royalty a la minería en Chile responde a la constatación y cobro de un derecho por parte del Estado de Chile.

En primer término, no podemos soslayar el carácter histórico del término “Royalty”. Su presencia en la historia no sólo es perceptible en Europa, sino que además en América como pago o contraprestación a la corona, ya que estos recursos constituían bienes reales. Actualmente, el hecho de ser los minerales recursos no renovables, nos acerca aún más a nuestra postura, en cuanto a que los Estados que son propietarios de estas riquezas, tienen el derecho de recibir un pago por la explotación de recursos por los cuales no obtendrán beneficios económicos directos y que, ciertamente tiene un tiempo y vida útil limitado.

De esta forma, nos adherimos a lo expuesto por el ex Ministro de Hacienda, Nicolás Eyzaguirre en la sesión de discusión y votación del proyecto de ley que establecía la imposición del royalty. En dicho sentido, el ex Ministro señaló que el motivo por el cual la explotación de un recurso no renovable debe ser pagada es tan antiguo como la teoría económica, y que corresponde más precisamente, a la tradición neoclásica el establecer que el recurso es escaso, particularmente la tierra y los recursos no renovables, tienen derecho a un pago. En este punto, la teoría económica enseña que cuando un recurso tiene un valor económico positivo, como sin duda es el caso del recurso no renovable minero, y el dueño no cobra por él, como sucedía antes en Chile, se está ante lo que se llama “subsidiar una actividad”. Sería, por tanto, lo mismo que cobrar un determinado valor económico por ese recurso y después devolverlo mediante un subsidio. La teoría económica establece que hay razones que justifican el subsidio a una actividad,

pero que éste sólo tiene mérito cuando la actividad posee una externalidad positiva que no es captada directamente por quien la desarrolla⁵⁷.

De esta manera, a juicio nuestro, la discusión decanta en el sentido obvio de su naturaleza, es decir, el royalty a la minería, constituye siempre, un derecho. Por tanto, creemos que el método o forma en cómo se cobre o configure, será algo propio de la técnica legislativa que se utilice. En nuestro caso, es decir, en el caso de Chile, este derecho fue configurado como un impuesto, lo cual de ninguna manera, a juicio nuestro, afectaría la naturaleza propia del royalty. Es decir, efectivamente, el Royalty en Chile, toma la forma de un impuesto en la legislación, y funciona como tal, pero no por aquello, a juicio nuestro, deja de ser un derecho que tiene el Estado para cobrarlo, en razón de los fundamentos que ya se han dado a lo largo de esta tesis.

Por otra parte, y siendo más osados y puristas, nos aventuramos a pensar, que el Royalty propiamente tal, no debiese tener el carácter de tributo. En esta línea, nos vamos a remitir a lo expuesto por los autores Verdugo Marinkovic, Pfeffer Urquiaga y Naudón del Río, en cuanto los mismos manifiestan que "... las regalías y los impuestos son figuras diversas, pues las primeras son compensaciones que se cancelan por la explotación de los recursos no renovables de propiedad de la nación (...) los impuestos son cargas económicas que se imponen a los particulares con el fin de financiar los gastos generales del Estado, por lo cual estas obligaciones surgen del poder impositivo del mismo"⁵⁸. En el mismo sentido, continúan los autores afirmando que si bien es cierto, las regalías

⁵⁷ Eyzaguirre Guzmán, 2004, en Intervención ante el Congreso Nacional, Discusión y votación del proyecto de Ley que crea un Royalty minero; Sesión 19ª, de 21 de julio de 2004.

⁵⁸ Verdugo, Pfeffer y Naudón del Río, 2004.

constituyen ingresos públicos, éstas no tienen una naturaleza jurídica de tributo, ya que no son imposiciones del Estado, sino compensaciones por la explotación de un recurso renovable⁵⁹.

Así, tal como hemos podido apreciar, es evidente que al pretender dotar de contenido o significado al término royalty, nos encontramos ante las dificultades propias de una palabra bastante ambigua. Nos parece, por tanto, necesario el haber plasmado al menos de una forma bastante escueta, en las líneas anteriores los distintos enfoques que se le han otorgado, en cuanto a su significado y naturaleza al royalty. También, y no menos importante, a juicio nuestro, hemos dejado al descubierto, que sin ser manifiestamente el objetivo central de la presente investigación determinar el correcto sentido y alcance del royalty, nos parece claro que el mismo constituye un derecho que posee el Estado, para cobrar por la explotación de un recurso no renovable, y por ende, no constituye un tributo en su naturaleza, al margen de que tome la forma, en la legislación chilena, de un impuesto propiamente tal, con todos sus elementos correspondientes.

⁵⁹ Verdugo, Pfeffer y Naudón del Río, 2004.

CAPÍTULO 4:

TRIBUTACIÓN DE LA ACTIVIDAD MINERA EN CHILE

Para determinar la tributación que se aplica a la actividad minera en Chile, es necesario tener presente que las actividades mineras en el país, son realizadas por sociedades anónimas, sociedades de responsabilidad limitada, sociedades contractuales mineras (establecidas en el Código de Minería), cooperativas, empresas públicas, y también en forma individual por pequeños empresarios o mineros artesanales (pirquineros).

Sin embargo, más allá de la estructura organizativa que tenga el productor minero, su tratamiento tributario podrá constituirse por los siguientes tributos:

1. Impuesto de Primera Categoría
2. Impuesto Único
3. Decreto Ley N° 600. Ley N° 20.848.
4. Impuesto Específico a la Actividad Minera

4.1. Impuesto de primera categoría

En cuanto al impuesto a la renta de Primera Categoría, este se aplicará a las rentas de todo tipo de empresa minera, independientemente de su tamaño o envergadura, estructura de organización o domicilio. Eso sí, es importante en este aspecto hacer una distinción, ya que la tributación será distinta si se determina según renta efectiva, o renta presunta. Ahora bien, se debe subdistinguir en

cuanto a la situación vigente hasta el 21 de diciembre de 2015, y la situación a contar del 01 de enero de 2016, según lo ha dispuesto la Ley N° 20.780, del 2014.

Situación vigente hasta el 31 de diciembre del 2015:

En cuanto a la Tributación según renta efectiva, tal como lo dispone el artículo 34 N°2 del Decreto Ley N° 824, el impuesto a la renta de Primera Categoría, se aplica a:

- Las sociedades anónimas y las sociedades en comanditas por acciones.
- Los productores mineros que tengan ventas anuales superiores a 36.000 toneladas de mineral metálico no ferroso, o cuyas ventas anuales cualesquiera sea el mineral, excedan de 2.000 UTA.
- Los contribuyentes mineros de otros grupos que opten por tributar según renta efectiva.

En cuanto a la tributación según renta presunta, tal como lo dispone el artículo 34 N°1 del Decreto Ley N° 824, se aplica a:

- Medianos y pequeños productores que no tributan según renta efectiva.
- Pequeños mineros artesanales que opten por tributar de acuerdo a renta presunta.

La renta líquida imponible en el caso del cobre, oro o plata, se determina mediante la aplicación de un porcentaje a las ventas anuales de los minerales. Si se trata de productos mineros sin contenido de cobre, oro o plata, se presume de derecho que la renta líquida imponible es de un 6% del valor neto de la venta de ellos.

Situación vigente a partir del 01 de enero de 2016:

En el presente caso, con la Reforma tributaria, esto es, con la Ley 20.780, se sustituyó el artículo 34 de la Ley de Impuesto a la Renta, Decreto Ley 824, por lo que se establecieron ciertos nuevos requisitos y condiciones que deben cumplirse para poder acogerse al sistema de renta presunta. Específicamente, en el caso de la minería, las ventas o ingresos netos anuales afectos al impuesto de Primera Categoría, no deben superar las 17.000 U.F., o que su capital efectivo a la fecha de inicio de actividades, no sea superior a 34.000 U.F.

Ahora bien, para poder aplicar las normas de relación, las cuales están definidas en el sustituido artículo 34, se debe determinar el límite de ventas o ingresos, tomando en consideración todos los ingresos del contribuyente y no sólo los provenientes de la misma actividad por la cual se encuentra acogido al régimen de renta presunta.

4.2. Impuesto único

El presente impuesto está establecido en el artículo 23 del Decreto Ley N° 824, Ley de Impuesto a la renta. Dicho impuesto tiene aplicación sobre:

- Los pequeños mineros artesanales, entendiéndose como tales a las personas que trabajan personalmente una mina y/o una planta de beneficio de minerales, propias o ajenas, con o sin la ayuda de su familia y/o con un máximo de cinco dependientes asalariados. Se comprenden además, en esta denominación las sociedades legales mineras que no tengan más de

seis socios, y las cooperativas mineras, y siempre que los socios o cooperados tengan todos el carácter de mineros artesanales.

Este tipo de tributación, consiste en un sistema simplificado que sustituye al impuesto de Primera categoría, el cual corresponde a un porcentaje sobre el valor neto de sus ventas, precio recibido por el minero excluida o deducida la renta de arrendamiento o regalía cuando proceda.

4.3. Decreto Ley N° 600/ Ley N° 20.848

El presente cuerpo jurídico, también tiene directa relación con el tratamiento tributario aplicado a la minería en Chile, ya que se refiere directamente al estatuto de la inversión extranjera en Chile, considerando, por supuesto, que gran parte de los capitales que se invierten en Chile en el área minera, provienen de capitales extranjeros.

En dicho orden de ideas, es necesario tener presente que la Ley N° 20.848 del año 2015, reemplazó el decreto ley N° 600, de 1974, antiguo Estatuto de Inversión Extranjera, el cual generó fuertes cambios al tratamiento que se le brindaba a este tipo de operaciones en América Latina en general. Así, el decreto ley N° 600, constituyó una política de claro incentivo y discriminación positiva a favor del inversionista foráneo. En este sentido, las principales prerrogativas que, grandes rasgos, le confería dicho decreto ley al inversionista extranjero se traducen en lo siguiente:

- La posibilidad de firmar un contrato ley con el Estado de Chile, en el cual se contemplaban las garantías del inversionista;

- La existencia de un régimen de invariabilidad tributaria;
- El acceso al mercado cambiario formal;
- La libertad para repatriar capital al transcurrir un año del ingreso al país del inversionista extranjero, y para remesar utilidades líquidas obtenidas;
- Un recurso de carácter especial para reclamar la discriminación de que fuera objeto el inversionista extranjero ante el Comité de Inversiones Extranjeras.

El artículo 9º, de la Ley N° 20.780, de reforma tributaria, dispuso que a partir del 1 de enero de 2016, se derogaba el decreto ley N° 600, de 1974, Estatuto de la Inversión Extranjera.

En el mismo sentido, la Ley N° 20.848, del año 2015, que establece el marco para la Inversión Extranjera Directa en Chile, ha reconocido los siguientes derechos al inversionista extranjero:

- Remesar al exterior el capital transferido y las utilidades líquidas generadas.
- Acceso al mercado cambiario formal, a fin de liquidar las divisas constitutivas de su inversión.
- Exenciones tributarias para la importación de determinados bienes.
- Sujeción al principio de trato nacional, ya que los inversionistas extranjeros quedan sujetos al régimen jurídico común aplicable a los nacionales, sin que pueda discriminarse arbitrariamente respecto de ellos.

En este sentido, la principal diferencia de lo que dispone la nueva ley N° 20.848, respecto del antiguo decreto ley N° 600, es que se elimina la discriminación positiva a favor del inversionista extranjero, la cual estaba materializada a través de la facultad de acogerse al contrato ley, en virtud del cual

se podía estipular un régimen temporal de invariabilidad tributaria y además se tenía acceso a mecanismos de impugnación especiales, ajenos al inversionista nacional.

El artículo segundo transitorio de la misma Ley N° 20.848, ha contemplado la posibilidad de que por hasta 4 años, desde el 1 de enero de 2016, los inversionistas puedan acogerse a un régimen de invariabilidad tributaria, con una tasa total de 44,45%.

No es menos importante mencionar que el artículo primero transitorio de la ley en análisis ha dispuesto que los inversionistas extranjeros y las 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, conservarán íntegramente los derechos y obligaciones contemplados en dichos contratos, en la medida que éstos hayan sido suscritos con anterioridad al 21 de enero de 2016⁶⁰.

4.4. Impuesto Específico a la Actividad Minera

Técnicamente, y para referirnos al Impuesto Específico a la Actividad minera, seremos majaderos con dejar en claro, nuevamente en este punto, que el Royalty a la Minería en Chile, efectivamente, toma la forma de un impuesto, esto, ya que contiene todos los elementos de dicho tributo. Si bien es cierto, los fundamentos históricos del Royalty nacen a partir de la idea de que debe existir una contraprestación que el explotador de una sustancia mineral otorgue a cambio

⁶⁰ Gallegos Zúñiga, 2016.

del derecho que el Estado le entrega para ejercer dicha explotación, no es menos cierto, que la forma que tomó el Royalty en nuestro país es la de un impuesto, con todos los elementos propios del mismo.

Es así, como en nuestra legislación, se le denominó al Royalty “Impuesto específico a la Actividad Minera”, donde sin perder su fundamento principal, el cual es efectuar un cobro por la utilización del derecho que le otorga el Estado al concesionario a explotar una sustancia mineral no renovable, adoptó la forma de un impuesto, con todos sus elementos ya expuestos en la presente investigación.

Conforme lo establece el artículo 64 bis, del Decreto Ley N° 824, Ley de Impuesto a la Renta, se aplicará un impuesto específico a la renta operacional de la actividad minera obtenida por un explotador minero. Para dichos efectos, se entenderá por “Explotador minero” a toda persona natural o jurídica que extraiga sustancias minerales de carácter concesible y las venda en cualquier estado productivo en que se encuentren. Se entenderá por “Renta imponible operacional minera” a la renta líquida imponible del contribuyente con los ajustes contemplados en el artículo 64 ter del Decreto Ley 624.

Dicho impuesto, se aplicará a la renta imponible operacional minera del explotador minero, dependiendo de si las ventas netas anuales determinadas de acuerdo a la letra d) del artículo 64 bis del Decreto Ley N° 824, sean iguales o inferiores a 12.000 toneladas métricas de cobre fino. En dicho caso, no estarán afectos a impuesto. Ahora bien, a aquellos explotadores mineros cuyas ventas anuales sean iguales o inferiores a 50.000 toneladas métricas de cobre fino, pero

superiores a 12.000, se les aplicará una tasa equivalente al promedio por tonelada de lo que resulte de aplicar lo siguiente:

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

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

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

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

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

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

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

Ahora bien, a aquellos explotadores mineros cuyas ventas anuales determinadas de acuerdo con la letra d) del 64 bis del Decreto Ley N° 624, excedan al valor equivalente a 50.000 toneladas métricas de cobre fino, se les aplicará la tasa correspondiente al margen operacional minero del respectivo ejercicio, de acuerdo a la siguiente tabla⁶¹:

⁶¹ En este sentido, debemos tener claro ciertos conceptos. En primer lugar, entender que el Margen operacional minero consiste en el cociente, multiplicado por cien, que resulte de dividir la renta imponible operacional minera por los ingresos operacionales mineros del contribuyente. Y en segundo lugar, entender que cuando hablamos de Ingreso operacional minero hacemos referencia

1.- Si el margen operacional minero es igual o inferior a 35, la tasa aplicable ascenderá a 5%;

2.- Sobre la parte del margen operacional minero que exceda de 35 y no sobrepase de 40, la tasa aplicable ascenderá a 8%;

3.- Sobre la parte del margen operacional minero que exceda de 40 y no sobrepase de 45, la tasa aplicable ascenderá a 10,5%;

4.- Sobre la parte del margen operacional minero que exceda de 45 y no sobrepase de 50, la tasa aplicable ascenderá a 13%;

5.- Sobre la parte del margen operacional minero que exceda de 50 y no sobrepase de 55, la tasa aplicable ascenderá a 15,5%;

6.- Sobre la parte del margen operacional minero que exceda de 55 y no sobrepase de 60, la tasa aplicable ascenderá a 18%;

7.- Sobre la parte del margen operacional minero que exceda de 60 y no sobrepase de 65, la tasa aplicable ascenderá a 21%;

8.- Sobre la parte del margen operacional minero que exceda de 65 y no sobrepase de 70, la tasa aplicable ascenderá a 24%;

9.- Sobre la parte del margen operacional minero que exceda de 70 y no sobrepase de 75, la tasa aplicable ascenderá a 27,5%;

10.- Sobre la parte del margen operacional minero que exceda de 75 y no sobrepase de 80, la tasa aplicable ascenderá a 31%;

a todos los ingresos determinados de conformidad a lo establecido en el artículo 29 de la Ley de Impuesto a la Renta, deducidos todos aquellos ingresos que no provengan directamente de la venta de productos mineros, con excepción de los conceptos señalados en la letra e) del número 3) del artículo 64 ter, de la misma Ley. Finalmente, debemos saber que producto minero consiste en la sustancia mineral de carácter concesible ya extraída, haya o no sido objeto de beneficio, en cualquier estado productivo en que se encuentre.

11.- Sobre la parte del margen operacional minero que exceda de 80 y no sobrepase de 850, la tasa aplicable ascenderá a 34,5%; y

12.- Si el margen operacional minero excede de 85 la tasa aplicable será de 14%.

Para los efectos de determinar el régimen tributario aplicable, se deberá considerar el valor total de venta de los productos mineros del conjunto de personas relacionadas con el explotador minero, que pueden ser considerados explotadores mineros de acuerdo al numeral 1), del inciso segundo del artículo 64 bis del decreto Ley N° 824, y que realicen dichas ventas.

El valor de una tonelada métrica de cobre fino se determinará de acuerdo al valor promedio del precio contado que el cobre Grado A, 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 año⁶².

Para determinar la renta imponible operacional, se deberán efectuar los siguientes ajustes a la renta líquida imponible determinada en los artículos 29 a 33 de la Ley de Impuesto a la Renta:

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

⁶² Artículo 64 bis de la Ley de impuesto a la Renta, Decreto Ley N° 824.

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 Ley de Impuesto a la Renta:

a) Los intereses referidos en el número 1º de dicho artículo;

b) Las pérdidas de ejercicios anteriores a que hace referencia el número 3º del referido artículo;

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 9º del artículo 31, 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.

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.

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.

5.- Finalmente, de conformidad a lo establecido en los artículos 64 del Código Tributario y 41 E de la Ley de Impuesto a 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 el régimen

tributario, 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.

4.5. Recaudación impositiva

En cuanto al aporte del grupo de las grandes empresas mineras en lo estrictamente referido al Impuesto de Primera Categoría, en la Operación Renta 2016, se redujo en comparación con el año 2015 en US 1.033 millones, lo cual se traduce en una caída de -65,7% respecto del año anterior. Mientras que los ingresos obtenidos por concepto de Impuesto Específico a la Actividad Minera disminuyó en un 62,4%, equivalente a unos US 225.000 millones, lo cual guarda relación con el menor valor del cobre durante el año 2015, el cual promedió US\$ 2,5 la libra, mientras que el año 2014 el precio promedio fue de US\$ 3,11 la libra. Por el contrario, el tributo que más aumentó en el año 2016 es el Impuesto de Primera Categoría declarado por otras empresas, no pertenecientes al grupo de grandes mineras, con una variación positiva de 16,1%, lo cual equivale a un aumento de US\$ 1.402 millones, lo que se traduce en el mayor incremento desde la Operación Renta del año 2012.

En un año duro para la minería en general, el fisco, se ha visto afectado por la clara disminución de la recaudación en dicho concepto, tanto de las mineras

privadas como de Codelco. Sin perjuicio de ello, el año recién pasado (2015), ha marcado un hito en dicha industria. En dicho año 2015, los ingresos por concepto de tributación de la minería privada superaron ampliamente a los aportados por Codelco, quien históricamente le había hecho entrega de los mayores aportes en estos aspectos.

En dicho sentido, si bien la baja del precio del Cobre afectó a todos los actores de la minería por igual, en el caso específico de Codelco, sus elevados costos de producción terminaron provocando que sus resultados fueran mucho más bajos que el año anterior. Tal fue el caso, que prácticamente el 80% de todos los excedentes aportados por la minería hacia el fisco correspondieron a transferencias por concepto de la Ley Reservada del Cobre, mientras que el resto de los tributos explicaron el resto⁶³.

El desplome del precio del Cobre en los mercados internacionales, ha golpeado de forma drástica a los ingresos tributarios que por vía de Impuesto Específico a la Actividad Minera el Estado percibía, en razón de los pagos que por dicho concepto efectúan las empresas mineras que operan en el país⁶⁴. En dicho sentido, además de la menor recaudación por concepto de impuesto a la renta, excedentes de Codelco y otras fuentes de ingreso, el Estado ha sufrido directamente una disminución histórica de los pagos correspondientes al impuesto específico a la minería o royalty, el cual, tal como lo vimos en los acápite

⁶³ Véase al respecto Tabla N°3, de la sección Anexos, el cual explica el Estado de Operaciones de Codelco desde año 2006 al 2015.

⁶⁴ Al respecto véase Tabla N°1 de la sección Anexos, donde se evidencia la recaudación tributaria por concepto de Impuesto a la Renta del periodo 2009-2015.

anteriores, fue creado por ley en el año 2005, y que durante el ejercicio del año 2015, totalizó la suma de US\$ 89 millones.

Dicha cifra, no se presentaba desde la creación del mismo, esto es, hace ya más de 10 años, y por supuesto, atiende al desplome del precio del cobre en los mercados internacionales. En dicho sentido, para hacer una comparación, en el año 2014, las empresas afectas al impuesto específico a la actividad minera, pagaron en total US\$ 356 millones, cifra que incluso correspondía a la mitad de los US\$ 731 millones que alcanzó a generar el Impuesto específico a la Actividad Minera o Royalty durante el punto máximo que alcanzó el precio del cobre en los mercados internacionales, en el año 2011. Esto, conforme a lo informado y expuesto por las propias empresas del rubro minero a la Superintendencia de Valores y Seguros (SVS), en el marco de la entrega de sus balances anuales.

En razón de su gran magnitud, la empresa que más aportó el año 2015, fue Minera Escondida, la cual representó el 63% del total aportado por las empresas, con US\$ 56,6 millones. Le sigue los pasos, ya bastante más atrás, Minera Los Pelambres, con US\$ 21,6 millones, y Doña Inés de Collahuasi, con US\$ 10,7 millones. En el caso particular de Minera Escondida, su aporte efectuado por concepto de Impuesto Específico a la Actividad Minera, disminuyó a casi un tercio en comparación con los pagos efectuados por dicho concepto por la misma empresa en el año 2014, cuando entregó montos por US\$ 145,6 millones en total. En el caso de Minera Los Pelambres, la disminución de dichos recursos en comparación con el año 2014, fue de un 60%, ya que en dicho año había pagado por concepto de impuesto específico US\$ 53 millones. En el caso de Doña Inés de Collahuasi, la disminución de la recaudación vía impuesto específico en

comparación con el año 2014, fue de 77,3%, tomando como referencia que en dicho año la minera hizo un pago por dicho concepto de US\$ 47 millones.

Ahora bien, es importante contextualizar que la magnitud de dichos aportes también se vieron influenciados en razón del cierre de algunos proyectos mineros, como el caso de Michilla, como además por la baja producción de algunas faenas, que las puso por debajo del umbral de las 50.000 toneladas dispuestas en la ley, lo cual distingue a las empresas que pagan Impuesto Específico a la Minería y las que no.

También, no es menos importante considerar, la caída de la relevancia cuantitativa del royalty, respecto del total de la recaudación tributaria a nivel macro nacional. Siguiendo los últimos reportes entregados por el Servicio de Impuestos Internos, en el año 2015, el royalty o impuesto específico a la actividad minera, representó apenas el 0,8% del total de impuestos pagados en el país⁶⁵. En ese sentido, el aporte del impuesto específico a la actividad minera dentro del espectro de la recaudación tributaria total, se muestra bastante ínfimo, si lo comparamos por ejemplo con el aporte que se generó por parte del impuesto específico al tabaco, el cual correspondió al 3,5% de la recaudación tributaria total, o por ejemplo el impuesto específico a los combustibles, el cual corresponde al 5% de la recaudación tributaria total. Si nos remontamos a los años 2011 y 2012, el royalty

⁶⁵ Explicativa resulta ser la Tabla N°3 de la sección Anexos del presente trabajo, donde se puede apreciar el porcentaje que representa la recaudación por concepto de Impuesto específico a la Actividad Minera, en relación con el total de los ingresos tributarios en los períodos 2009-2015 en nuestro país.

o impuesto específico a la minería representaba sobre el 2% de la recaudación tributaria total del país.

CAPÍTULO 5:

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

En primer término, es posible desprender a partir de lo expuesto en el presente trabajo, que existen diversas corrientes doctrinarias para dar explicación al origen de la propiedad minera, el cual puede corresponder a un dominio originario o a un dominio derivativo. En este sentido, los sistemas que describen el dominio originario de las minas son el sistema de la accesión, el sistema de la ocupación, el sistema de la *res nullius* (cosa de nadie), el sistema regalista, el sistema dominical o “*dominial*” y el sistema de libertad de minas.

Pudimos verificar que la potestad tributaria consiste en la facultad de instituir impuestos y tasas, como también deberes y prohibiciones de naturaleza tributaria. Que dicha potestad goza de ciertas características, las cuales corresponden a que se trata de un poder abstracto, de tipo permanente, con carácter irrenunciable y es también indelegable. También, se puede desprender que el poder tributario no es absoluto, es decir, debe ejercerse dentro del marco establecido por el Estado de Derecho. Así, los límites que tiene el poder tributario provienen del orden jurídico internacional, y de la propia Constitución Política de la República. En cuanto al orden jurídico internacional, el Estado, únicamente ejerce su potestad dentro de los márgenes de su territorio. Ello constituye la limitación. Ahora bien, en cuanto a los límites que ejerce la Constitución sobre el poder tributario, se traducen en el respeto al principio de la legalidad del tributo, igualdad en materia tributaria, proporcionalidad, generalidad en materia tributaria, y la no confiscatoriedad.

Podemos concluir ya en el capítulo 3 que el concepto de royalty ha tenido una ambivalencia, en el sentido que se ha tomado como un derecho y como un tributo. En Chile, el royalty ha adoptado la forma de un impuesto, de hecho, el mismo en la legislación, toma el nombre de “impuesto específico a la actividad minera”, y recoge además todos los elementos propios de un impuesto en nuestro sistema tributario, ya que cuenta con una base imponible, una tasa de carácter progresiva, y evidentemente, también consta de los sujetos pasivos del tributo. En el mismo sentido, el Royalty a la Minería, o “Impuesto específico a la Actividad Minera”, es deducible como gasto para efectos de la determinación de la base imponible del Impuesto de Primera Categoría, en el año del devengo, por lo que resulta evidente la naturaleza impositiva que adopta en nuestro sistema tributario.

Además de recorrer la evolución histórica que ha tenido este concepto, pudimos conocer cuáles son los tipos de royalty, y comprobar que derechamente, en términos generales, podemos estar en presencia de tres tipos. En primer lugar, el royalty específico o de base unitaria, el cual corresponde al cobro de un arancel por unidad de volumen o peso. En segundo lugar, podemos estar en presencia de un royalty basado en el valor o ad-valorem, el cual se traduce en que, fundamentalmente al valor bruto de la producción del mineral, se le aplica un cargo porcentual. Dicho porcentaje, puede consistir en una tasa fija para el total de las ventas que se obtengan por el mineral, o puede también tener una variación según una escala móvil previamente determinada, basada en el volumen o valor acumulado del material vendido. Finalmente, podemos estar en presencia también, de un royalty basado en las utilidades o basado en los ingresos, el cual consiste en que se cobrará un pago que se aplicará a las utilidades, esto es, en

alguna medida de rentabilidad o ingreso, pero ajustado. Las estructuras propias de tributación que han incorporado este tipo de royalty, se han basado en el hecho de que debe considerarse tanto el valor del mineral, como ciertos costos deducibles, tales como los gastos propios de la inversión, costos de producción, comercialización y transporte, entre otros.

En el mismo orden de ideas, y específicamente, en el caso chileno, el royalty a la minería, o Impuesto específico a la actividad minera, es aplicado sobre el concepto de utilidad operacional del explotador minero, lo cual tiene como ventaja que incorpora la sensibilidad del impuesto a los resultados propios de los negocios mineros, los cuales resultan ser volátiles en relación a las fluctuaciones que tienen los precios internacionales, a las particularidades y diferencias que se presentan en torno a la calidad y potencial de los yacimientos mineros, y a la competitividad propia de cada empresa.

En cuanto a lo terminológico, propiamente tal, pudimos apreciar que el royalty ha tomado el nombre de Impuesto Específico a la Actividad minera en nuestra legislación, específicamente en la Ley de Impuesto a la Renta. También, hemos podido confirmar cuáles han sido los principales fundamentos jurídicos para su aplicación en Chile. Confirmamos que una de las razones que se ha tenido presente por parte del legislador para establecer un royalty a las empresas mineras ha sido, la débil política tributaria chilena existente para con dichas empresas, lo cual trajo como consecuencia que a través de diferentes mecanismos establecidos en la propia legislación, las mismas pagaran ínfimos o prácticamente nulos impuestos. El legislador también, se apoyó en dos ejes fundamentales, los cuales concedieron un mayor sustento a la creación del royalty

a la minería. Dichos ejes esenciales fueron el dominio público de los recursos minerales en Chile y el derecho del Estado de cobrar por la explotación de un recurso de carácter no renovable.

En el mismo sentido, hemos podido corroborar que el fundamento para la aplicación de un Royalty en Chile, ha sido la potestad que tiene el Estado sobre las minas, ya que lo que hace el Estado es otorgar el derecho a explotar una sustancia mineral no renovable, a cambio de una contraprestación pecuniaria. Es decir, el Royalty, a juicio nuestro, constituye un derecho del cual goza el Estado chileno, para efectuar un cobro por la explotación de una determinada sustancia mineral no renovable.

Ahora bien, al margen de que el Royalty constituya un derecho para efectuar un cobro a cambio de la explotación de una sustancia mineral no renovable, comprobamos que en su aplicación, el Royalty a la minería toma la forma de un impuesto en nuestra legislación chilena. Esto, en razón de que cumple con todos los elementos propios de un impuesto, como son el contar con un hecho gravado, un sujeto pasivo, una base imponible y una tasa determinada. En el mismo sentido, y tal como se ha afirmado, el Royalty a la Minería, o Impuesto específico a la Actividad Minera, es deducible como gasto para efectos de la determinación de la base imponible del Impuesto de Primera Categoría, en el año del devengo, por lo que resulta clara la naturaleza impositiva que adopta en nuestro sistema tributario. Más aún, el propio Decreto Ley N° 824 (Ley de Impuesto a la renta) se refiere al Royalty a la Minería como “Impuesto Específico a la Actividad Minera”, tal como lo hemos visto ya en extenso en el cuerpo de la presente investigación.

Por tanto, sin duda alguna, si nos ceñimos estrictamente a nuestra legislación chilena, al hablar de Royalty a la minería nos encontraremos en presencia de un impuesto, ya que se ha tomado la forma de éste en su aplicación, al margen de que el fundamento recaiga en el derecho que tenga el Estado para efectuar su cobro.

Finalmente, en el capítulo 4 de esta Tesis, pudimos confirmar que la tributación de la actividad minera en Chile comprende el impuesto a la renta de primera categoría; impuesto único; Estatuto de inversión extranjera (Decreto Ley N° 600, en relación con la nueva Ley N° 20.848); y finalmente del Impuesto específico a la actividad minera propiamente tal.

En cuanto a la recaudación total que se obtuvo en Chile, el año 2015 por concepto de royalty, o impuesto específico a la actividad minera, nos hemos podido percatar de que la trascendencia de dichos ingresos respecto de la totalidad de ingresos tributarios nacionales, representó sólo el 0,8% del total.

Sin perjuicio de lo anterior, es clara la importancia para Chile, contar con un royalty robustecido en lo legal, ya que como país, nos vemos enfrentado a una merma en nuestros recursos naturales como el cobre, el cual, evidentemente constituye un recurso natural no renovable, y de gran trascendencia en nuestra sociedad, no sólo en lo impositivo, sino que en todo el aspecto económico, funcionando como motor de nuestra economía.

Finalmente, a partir de la presente investigación en su conjunto, podemos concluir que en Chile, tal como ha sido aplicado el Royalty a la Minería, esto es, como un impuesto, utilizando la misma base imponible del impuesto de primera categoría, con los ajustes que establece el artículo 64 ter de la Ley de Impuesto a

la Renta, y siendo deducible el mismo como gasto en el año del devengo, no cumple con la finalidad con la cual fue promulgada, la cual consiste en la obtención de ingresos frescos por la extracción de recursos minerales no renovables, ya que a través de dichos mecanismos (forma de determinación de la base imponible y deducción como gasto en el año del devengo) se pierden ingresos que el Estado de Chile debiera percibir por concepto de Royalty.

Es más, como bien sabemos, el fundamento mismo del Royalty constituye un derecho que tiene el Estado para efectuar un cobro a cambio de la explotación de una sustancia mineral no renovable, por lo que para estar en presencia de un verdadero Royalty, estimamos que debiese aplicarse directamente sobre el valor bruto de la producción del mineral, un determinado cargo porcentual o una suma determinada, algo así como un Royalty ad-valorem, sin pasar por el filtro de la base imponible como existe en la actualidad en nuestra legislación.

Como proposición final, estimamos que el mismo no debiese constituir un gasto deducible, para no perder el sentido y fundamento del Royalty, ya bastante reiterado en la presente investigación.

ANEXOS

TABLA N°1: Recaudación por concepto de Impuesto a la Renta periodo 2009-2015⁶⁶

	AÑO 2009	AÑO 2010	AÑO 2011	AÑO 2012	AÑO 2013	AÑO 2014	AÑO 2015
IMPUESTOS A LA RENTA⁶⁷	4.567.961⁶⁸	7.085.706	9.008.442	9.527.689	9.086.413	9.208.867	11.690.995
Impuestos	6.576.615	6.431.793	8.083.498	9.948.159	8.994.318	9.522.813	11.500.253
Primera Categoría	3.171.875	2.778.521	4.081.149	5.776.403	5.065.471	5.327.975	6.100.612
Segunda Categoría	1.239.786	1.449.099	1.663.293	1.917.675	1.981.699	2.139.887	2.349.804
Global Complementario	(57.955)	(35.553)	(99.464)	(142.540)	(169.471)	(215.910)	(286.543)
Adicional	1.870.769	1.832.381	1.860.031	1.774.044	1.568.531	1.793.788	1.899.934
Tasa 40%	44.974	194.198	116.723	87.034	144.867	100.864	132.378
Impuestos Sustit. (L20.780)							893.048
Art 21	23.882	37.610	43.464	66.758	87.146	81.823	141.089
Específico Actividad Minera	283.602	171.025	415.914	450.642	304.705	265.865	222.890
Término de Giro	(317)	4.512	2.388	18.143	11.371	28.522	47.039
Sistema de Pago	(2.008.672)	646.432	908.098	(437.885)	81.817	(347.485)	177.431
Impuesto y Declaración Anual	(5.681.381)	3.955.955	5.283.658	6.885.380	6.281.175	7.176.258	7.263.385
Pagos Provisionales Mensuales del año	3.683.030	4.603.735	6.190.816	6.442.614	6.373.404	6.830.718	7.464.711
Diferencia Pago Form 22	(12.333)	(2.869)	(1.183)	1.576	(11.995)	(3.895)	(27.053)
Diferencia Pago Renta en Form 29	2.012	1.521	2.123	3.306	1.583	1.949	3.159
Reajuste Impuestos Declaración Anual	18	7.481	16.845	17.415	10.278	33.539	13.311

⁶⁶ Datos extraídos de la sección de estudios y estadísticas de la página oficial del Servicio de Impuestos Internos.

⁶⁷ Las cifras otorgadas se encuentran en millones de pesos nominales.

⁶⁸ De los datos expuestos en la tabla, podemos concluir lo siguiente:

En cuanto a la recaudación del Impuesto a la Renta dentro del período 2009-2015 en nuestro país, es posible apreciar que las empresas, por concepto de Impuesto Específico a la Actividad Minera, sólo en el año 2012, pagaron por dicho concepto un total de 450.642 millones de pesos al fisco de Chile, más del doble de lo que pagaron las empresas en el año 2010, el cual correspondió a 222.890 millones de pesos. Esto es un reflejo directamente de la merma en el precio del cobre, ya que el pago de este impuesto dice relación directamente con la producción del mismo, y por consiguiente, con las utilidades que genere.

En definitiva, fue el año 2012, en el que el aporte de las empresas mineras al erario nacional fue mayor, por concepto de Impuesto Específico a la Actividad Minera, llegando a su punto más alto. Esto, en contraste con lo sucedido en el año 2010, donde las empresas sólo aportaron por dicho concepto un monto total de 171.025 millones de pesos.

TABLA N°2: Porcentaje de recaudación de impuesto a la renta periodo 2009-2015, en relación con los ingresos tributarios totales⁶⁹

	AÑO 2009	AÑO 2010	AÑO 2011	AÑO 2012	AÑO 2013	AÑO 2014	AÑO 2015
IMPUESTOS A LA RENTA⁷⁰	34,2%	40,3%	42,7%	41,8%	39,6%	37,6%	42,2%
Impuestos	49,3%	36,6%	38,3%	43,7%	39,2%	38,9%	41,6%
Primera Categoría	23,8%	15,8%	19,3%	25,4%	22,1%	21,8%	22,0%
Segunda Categoría	9,3%	8,2%	7,9%	8,4%	8,6%	8,7%	8,5%
Global Complementario	-0,4%	-0,2%	-0,5%	-0,6%	-0,7%	-0,9%	-1,0%
Adicional	14,0%	10,4%	8,8%	7,8%	6,8%	7,3%	6,9%
Tasa 40%	0,3%	1,1%	0,6%	0,4%	0,6%	0,4%	0,5%
Impuestos Sustit. (L20.780)	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	3,2%
Art 21	0,2%	0,2%	0,2%	0,3%	0,4%	0,3%	0,5%
Específico Actividad Minera	2,1%	1,0%	2,0%	2,0%	1,3%	1,1%	0,8%
Término de Giro	0,0%	0,0%	0,0%	0,1%	0,0%	0,1%	0,2%
Sistema de Pago	-15,1%	3,7%	4,3%	-1,9%	0,4%	-1,4%	0,6%
Impuesto y Declaración Anual	-42,6%	-22,5%	-25,0%	-30,2%	-27,4%	-29,3%	-26,2%
Pagos Provisionales Mensuales del año	27,6%	26,2%	29,3%	28,3%	27,8%	27,9%	27,0%
Diferencia Pago Form 22	-0,1%	0,0%	0,0%	0,0%	-0,1%	0,0%	-0,1%
Diferencia Pago Renta en Form 29	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
Reajuste Impuestos Declaración Anual	0,0%	0,0%	0,1%	0,1%	0,0%	0,1%	0,0%

⁶⁹ Datos extraídos de la sección de estudios y estadísticas de la página oficial del Servicio de Impuestos Internos.

⁷⁰ De la tabla expuesta podemos concluir que de los ingresos tributarios totales recaudados en Chile, el Impuesto Específico a la Actividad minera en el año 2009 llegó a representar un 2,1 % de los ingresos tributarios totales recaudados en el país. El año 2015 en cambio, la recaudación por concepto de impuesto específico a la Actividad minera, sólo llegó a representar el 0,8% de los ingresos tributarios totales obtenidos en el país. Como promedio entre los años descritos en el cuadro, esto es, 2009 a 2015, los ingresos recaudados por concepto de impuesto específico a la Actividad Minera han representado en promedio al 1,5% de los ingresos totales tributarios que se recaudan anualmente en Chile. Si bien es cierto, se podría pensar que no es bastante sustancial, no debemos engañarnos, ya que aunque sea una cifra baja en términos porcentuales, representa a una gran cantidad de millones de pesos, los cuales resultan sumamente importantes para los fines a los cuales se destinan en el país.

TABLA N°37¹: Estado de operaciones de CODELCO periodo 2006-2015²

	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Transferencias desde el gobierno central	0	0	0	609.550	0	223.677	427.093	1.146.575	126.627	426.096
Subsidios	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Transferencias de capital	0	0	0	609.550	0	223.677	427.093	1.146.575	126.627	426.096
Transferencia hacia el gobierno central³	4.968.188	4.495.762	4.815.104	1.561.611	2.944.473	3.366.023	1.386.178	1.502.304	1.310.187	768.328
Impuesto 40% + Royalty	2.695.204	2.128.389	1.238.599	547.640	1.017.747	1.553.482	654.837	371.003	265.760	152.969
Dividendos y utilidades	1.368.865	1.494.324	2.508.961	457.784	1.222.467	875.660	56.590	444.757	418.238	0
Ley FF.AA. CODELCO	904.099	873.049	1.067.545	556.212	704.258	936.870	674.751	688.544	626.189	615.359

⁷¹ Datos extraídos desde página oficial de la Dirección Nacional de Presupuesto.

⁷² Las cifras otorgadas se encuentran en millones de pesos del año 2015.

⁷³ De los datos expuestos podemos concluir que los aportes que ha entregado Codelco al Estado de Chile han sido sumamente significativos entre los años 2006 y 2015. En este sentido, sólo el año 2006, si sumamos el impuesto que Codelco paga al fisco de Chile, en razón de la Ley 2.398, en la que por ser una empresa estatal desembolsa un 40% de sus utilidades, sumadas al pago del Royalty o Impuesto Específico a la Actividad minera, Codelco aportó 2.695.204 millones de pesos, esto sin contar, lo que aportó por concepto de dividendos y utilidades, junto con el aporte a las FFAA, el cual figura desglosado en la tabla. Esto contrasta abismantemente con lo que sucedió a partir del año 2012 en adelante, donde los aportes de Codelco por estos conceptos, comenzaron a mermar considerablemente, al punto de que en el año 2015 sólo se tradujo en un aporte de 152.969 millones de pesos. Ahora bien, curioso resulta apreciar que al margen de producirse esta disminución en forma sostenida y considerable en el tiempo, los aportes que Codelco realizó a las FFAA no han mermado lo suficiente, ya que en el año donde los aportes en general han sido sumamente bajos, la contribución que realizó Codelco a las FFAA fue de 615.359 millones de pesos, no distando en demasía de lo que aportó en mejores años.

CAPÍTULO 6:

BIBLIOGRAFÍA

1. Alessandri Rodríguez, A. y Somarriva Undurraga, M., 1957. *Curso de Derecho Civil. De los bienes*. Editorial Nacimiento. Santiago.
2. Andersen, A., 1998. *Diccionario Economía y Negocios*. Editorial Espasa. Madrid.
3. Anríquez Bernal, G., "Estudio crítico del Código de Minería ante la evolución del Derecho". Memoria para optar al título de Licenciado en Ciencias Jurídicas, Universidad de Chile, Valparaíso, 1950.
4. Aylwin Azócar, P., 1960. *Derecho Administrativo*. Tomo I. Editorial Universitaria, Santiago.
5. Bautista Alberdi, J., 1852. *Bases y Puntos de Partida para la Organización Política de la República Argentina*. Editorial El Mercurio. Valparaíso.
6. Claro Solar, L., 1979. *Explicaciones de Derecho Civil Chileno y Comparado*. Tomo VI. Editora Nacional Gabriela Mistral. Santiago.
7. Carrasco Morales, O., 2004. "Sobre el Impuesto a la Minería (royalty Minero)". *Revista De Derecho. Universidad de Concepción. Revista N° 215-2016*, pp. 73-82.
8. Catalano, E., 1960. *Curso de Derecho Minero*. Editorial Zavalía, Buenos Aires.
9. Constitución Política de la República, Fija el texto refundido, coordinado y sistematizado de la Constitución Política de la República de Chile. Ministerio Secretaría General de la Presidencia, Chile. Promulgada 17/09/2005, Última versión 16/11/2015.
10. Decreto Ley, No. 824, Aprueba texto que indica de la Ley sobre impuesto a la renta. Ministerio de Hacienda, Chile. Promulgada 27/12/1974, Última versión 01/11/2016.
11. De la Garza, S., 2001. *Derecho Financiero Mexicano*. Editorial Porrúa. México.
12. Dumay Peña, A., 1976. *Vocabulario Tributario*. Ediciones Encina Ltda. Santiago.

13. Evans de la Cuadra, E., y Evans Espiñeira, E., 1997. *Los Tributos ante la Constitución*. Editorial Jurídica de Chile. Santiago.
14. Evans Espiñeira, E., 2010. *Los tributos en la Constitución*. Editorial Jurídica de Chile. Santiago.
15. Eyzaguirre Guzmán, 2004, en Intervención ante el Congreso Nacional, Discusión y votación del proyecto de Ley que crea un royalty minero; Sesión 19ª, de 21 de julio de 2004.
16. Fernández Provoste, M., y Fernández Provoste, H., 1952. *Principios de Derecho Tributario*. Editorial Jurídica de Chile. Santiago.
17. Fuentealba Moena, R., 2004. "Royalty: Perfectamente Constitucional y necesario", en www.asuntospublicos.org; sección Economía, Informe N° 409, Julio 2004. Santiago.
18. Gallegos Zúñiga, J., 2016. "Nuevos escenarios de la inversión extranjera en Chile". *Revista Tribuna Internacional*. Vol 5, pp 29-51.
19. Giuliani Fonrouge, C., 2009. *Derecho Financiero*. Ediciones La Ley. Buenos Aires.
20. González Berti, L., 1969. "*Compendio de Derecho Minero Venezolano*". Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad de los Andes, Mérida.
21. Ley Nª 18.095, Orgánica Constitucional sobre Concesiones Mineras. Ministerio de Minería, Chile. Promulgada 07/01/1982, Última versión 24/02/1990.
22. Lira Ovalle, S., 1998. *Curso de Derecho de Minería*. Editorial Jurídica de Chile. Santiago.
23. Luqui, J.C., 1993. *Derecho Constitucional Tributario*. Editorial Depalma.
24. Massone, P., 1975. *Principios de Derecho Tributario*. Editorial Edeval. Valparaiso.
25. Naudón del Río, A., Pfeffer Urquiaga, E. y Verdugo Marinkovic, M., 2004. Análisis Constitucional del Proyecto Ley que establece una regalía minera Ad-valorem y crea un Fondo de Innovación para la Competitividad. Informe en Derecho.

26. Olgúin Arriaza, E., 1987. *Principios de Derecho Tributario*. Editorial Jurídica de Chile. Santiago.
27. Ossa Bulnes, J.L., 1992. *Derecho de Minería*. Editorial Jurídica de Chile. Santiago.
28. Ossa Bulnes, J.L., 2003. *Boletín Minero*, Nº 1170. Artículo 11.
29. Pérez de Ayala, C., 1990. *Temas de Derecho Financiero*. Servicio Publicaciones Facultad de Derecho Universidad Complutense. Madrid.
30. Pérez Rodrigo, A., 2013. *Manual de Código Tributario*. Editorial Legal Publishing Chile. Santiago.
31. Radovic, A., 2010. *Sistema Sancionatorio Tributario*. Editorial Jurídica de Chile. Santiago.
32. Radovic, A., 1998. *Obligación Tributaria*. Editorial Jurídica Conosur Ltda. Santiago.
33. Sainz de Bujanda, F., 1967. *Notas de Derecho Financiero. Tomo I*. Universidad de Madrid. Madrid.
34. Uribe Herrera, A., 1968. *Manual de Derecho minero*. Editorial Jurídica de Chile. Santiago.
35. Valdés Costa, R., 1992. *Instituciones de Derecho Tributario*. Editorial Depalma.
36. Valdés Prieto, D., 1992. *La Discriminación en el Derecho Económico*. Editorial Jurídica Conosur. Santiago.
37. Vargas V., M., 1995. *Obligación Civil y Obligación Tributaria*. Editorial Jurídica Conosur Ltda. Santiago.
38. Verdugo Marinkovic, M.; Pfeffer Urquiaga, E. y Naudón del Río, A., 2004. *Análisis Constitucional del Proyecto de Ley que establece una Regalía Minera Ad-valorem y crea un Fondo de Innovación para la Competitividad*. Informe en Derecho. Santiago.
39. Vogel, K., 1979. *La Hacienda Pública y el derecho Constitucional*. Madrid.
40. Zúñiga, F., 2005. "Constitución y Dominio Público (Dominio Público de Minas y Aguas Terrestres)". *Revista Ius et Praxis*. Vol 11 (2), pp 65-101.