



“IMPUESTO ESPECÍFICO A LA ACTIVIDAD MINERA: UN ANÁLISIS CRÍTICO ACTUALIZADO”

Parte II

**TESIS PARA OPTAR AL GRADO DE
MAGÍSTER EN TRIBUTACIÓN**

**Alumnos: Miguel Barrera
Profesor Guía: Christian Delcorto**

Santiago, Septiembre 2017

TABLA DE CONTENIDOS

PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	Página 3
HIPÓTESIS INVESTIGATIVA	Página 6
OBJETIVOS GENERALES DE LA INVESTIGACIÓN	Página 6
METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN	Página 14
MARCO TEÓRICO	Página 9
<i>NORMAS DE RELACIÓN EN EL IEAM</i>	Página 13
DESARROLLO DE LA INVESTIGACIÓN	Página 24
NORMAS DE RELACIÓN EN EL IEAM	Página 24
1. Interpretación hermenéutica normas vigentes	Página 24
2. Principio de Legalidad en Materia Impositiva.....	Página 33
3. Normas de Relación como medida Antielusiva.....	Página 35
4. Normas de Relación y Principio de Legalidad	Página 36
5. Síntesis Final.....	Página 37

PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

Desde su creación en el año 2005, la Ley 20.026, que establece el Impuesto Específico a la Actividad Minera como parte de los impuestos a la renta contenidos en D.L. N° 824, requiere ser periódicamente analizada (o al menos debería serlo) dada la trascendencia que tiene la actividad minera en nuestro país. Todo lo anterior, bajo el contexto de las normas jurídicas vigentes al momento del análisis, tanto con la intención de medir la eficacia de sus regulaciones frente a las nuevas realidades imperantes, como también con el propósito de solucionar las nuevas problemáticas; de colegir adecuadamente los efectos de sus disposiciones, sin perder de vista las intenciones del legislador al establecerlo.

De esta manera, se estima pertinente efectuar un análisis que comprenda la revisión de elementos esenciales del hecho gravado establecido en el artículo 64 Bis de la Ley de la Renta, con especial énfasis en el alcance del concepto de “sustancias minerales de carácter concesibles” y en la determinación de la tasa o alícuota aplicable a la base imponible, así como también a la revisión de las normas de relación dispuestas por el artículo y que inciden en este último elemento.

En efecto, en primer término, en lo relativo al hecho gravado del Impuesto Específico a la Actividad Minera, cabe indicar que el legislador ha establecido el gravamen a la Renta Imponible Operacional obtenida por un explotador minero, definiendo a este último en el artículo 64 bis como *“toda persona extraiga sustancias minerales de carácter concesible y las venda en cualquier estado productivo en el que se encuentren”*. Sin perjuicio de lo anterior, el legislador no profundizó en el análisis del concepto de concesibilidad del mineral en el texto original ni en las modificaciones de la Ley 20.026, como tampoco en la discusión de los proyectos de ley que modificaron el referido artículo, ni en los informes emitidos por las cámaras que revisaron estos proyectos de ley. Adicionalmente, esta materia no ha sido considerada, ni revisada, en las jurisprudencias administrativas emitidas por el

Servicio de Impuestos Internos (SII) con posterioridad a las publicaciones de las leyes, lo cual afirma la idea de determinar y precisar los alcances de este concepto.¹

Ahora bien, para ciertas industrias extractivas, como la minería del Litio, mineral no metálico, cuya primera declaración de reserva estatal para su explotación data del año 1979², resulta especialmente relevante revisar el real alcance del concepto de concesibilidad, de manera de despejar si son o no aplicables las normas del artículo 64 Bis de la Ley de Renta.

En segundo término, en lo referido a la determinación de la tasa o alícuota a aplicar sobre la Renta Imponible Operacional Minera, las disposiciones del Artículo 64 Bis de la Ley de la Renta establecen que, para su determinación deberá considerarse el conjunto de las ventas de los explotadores mineros que se encuentren relacionados en los términos previstos numeral 2) del artículo 34 de la Ley sobre Impuesto a la Renta³. De esta manera, el legislador igualó el mecanismo de determinación de partes relacionadas del artículo 64 Bis, a la metodología aplicada a las rentas presuntas de la pequeña minería y de las rentas presuntas de la agricultura, conforme a la legislación vigente en el año 2005. Esta situación no revistió mayores dificultades en más de una década, dado que no hubo cambios significativos en las normas de relación de las rentas presuntas.

No obstante, los cambios introducidos en la Ley de la Renta mediante la Ley 20.780 y 20.899 del año 2014 y 2016, respectivamente, modificaron tanto la estructura del articulado como el fondo de las normas de renta presunta contenidas en el artículo

¹ - Circular 35 de 21-06-2006 (Decreto Supremo Que Reglamenta Lo Dispuesto Por El Inciso Cuarto Del Artículo 64 Bis De La Ley De La Renta, Que Establece El Impuesto Específico A La Actividad Minera),
- Circular 55 de 14-10-2005 (Instrucciones Sobre Impuesto Específico Que Afecta A La Renta Operacional De La Actividad Minera Obtenida Por Un Explotador Minero) y,
- Circular 74 de 03-12-2010 (Instrucciones Sobre El Impuesto Específico A La Renta Operacional De La Actividad Minera, De Acuerdo A Lo Dispuesto En Los Artículos 64 Bis Y 64 Ter, De La Ley Sobre Impuesto A La Renta, Conforme A Las Modificaciones Introducidas Por La Ley 20.469, De 2010)

² D.L. 2886 Publicada el 14-11-1979. Promulgada el 22-10-1979. DEJA SUJETA A LAS NORMAS GENERALES DEL CODIGO DE MINERIA LA CONSTITUCION DE PERTENENCIA MINERA SOBRE CARBONATO DE CALCIO, FOSFATO Y SALES POTASICAS, RESERVA EL LITIO EN FAVOR DEL ESTADO E INTERPRETA Y MODIFICA LAS LEYES QUE SE SEÑALAN.
<https://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=7029&idVersion=1979-11-14>

³ Letra d) del inciso tercero del Artículo 64 Bis Ley sobre Impuesto a la Renta.

34 de la Ley de la Renta, sistematizando todas las rentas presuntas en una única disposición legal, estableciendo un nuevo texto para la norma de relación, cambiando su ubicación, dejándolo en un numeral diferente al referido por la Ley 20.026, y al artículo 64 Bis de la Ley de Renta⁴. En efecto, tanto la norma de referenciación legal, como el contenido jurídico de la norma de relación que originalmente fue considerada por el legislador, fueron modificados en la Reforma Tributaria del año 2014 y en la simplificación del año 2016, creando un problema de referencia o reenvío legal a partir del año 2016, fecha en la que entraron en vigor las nuevas normas de renta presunta.

De esta forma, la modificación legal introducida por la Ley 20.780 a las normas de la Ley de la Renta dejó sin una norma que regule la hipótesis de relación para efectos de la determinación de la tasa del impuesto específico a la minería, lo que genera incertidumbre jurídica a los explotadores mineros, particularmente los grandes y medianos explotadores que pudieren utilizar más de una entidad para el desarrollo de su actividad extractiva.

⁴ Normas de Relación contenidas en el numeral 3) del artículo 34 de la Ley de la Renta, introducido por Ley 20.780 en 2014, y Ley 20.899 en 2016.

HIPÓTESIS INVESTIGATIVA

SEGUNDA HIPÓTESIS

Por otro lado, esta investigación tiene por objeto dar cuenta que en la determinación de la tasa final aplicable al explotador, la Reforma Tributaria contenida en las leyes 20.780 y 20.899, ha incurrido en una omisión de adecuación de la norma referenciada para regular las normas de relación.

En tales circunstancias y conforme al principio constitucional de legalidad de los impuestos, la norma que sancionaba lo que se entiende como partes relacionadas para efectos del artículo 64 Bis de la Ley de la Renta, hoy no existiría, dado el cambio en la forma y fondo de las disposiciones del artículo 34 de la Ley de la Renta.

OBJETIVOS GENERALES DE LA INVESTIGACIÓN

En la búsqueda de aportar a la certeza jurídica en materia impositiva, es menester tratar de esclarecer el concepto “sustancias minerales de carácter concesible” que el legislador buscó gravar en virtud de la Ley 20.026, con la finalidad de poder diferenciar con claridad el tipo minerales que deben entenderse como no concesibles para efectos de establecer el elemento objetivo del hecho gravado con el impuesto específico.

Por otro lado, con la intención de establecer el actual estado de las normas de relación en el artículo 64 Bis de la Ley de la Renta, este estudio se propone analizar los efectos impositivos que derivan de las modificaciones de la Ley 20.780 y su impacto en las normas de relación del impuesto específico a la actividad minera.

SEGUNDO OBJETIVO ESPECÍFICO

En la búsqueda de estudiar las Normas de Relación aplicables al Impuesto Específico a la Actividad Minera, es necesario analizar las disposiciones legales y reglamentarias vigentes en el momento que se introdujo la Ley 20.026, y contrastarlas con las actuales, como así también validar si en la discusión parlamentaria de la Ley 20.780 se hizo alguna mención o referencia a los efectos en las normas de relación en el Impuesto Específico.

TERCER OBJETIVO ESPECÍFICO

En pos de inferir el estado actual de la norma de relación del artículo 64 Bis de la Ley de la Renta, realizaremos un análisis a la luz del principio de legalidad en materia impositiva, de manera de concluir la falta de vigencia (y por ende, la ausencia) de la norma de reenvío para la regulación de la relación entre explotadores mineros.

METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN

Para profundizar en el análisis conceptual de la concesibilidad de productos mineros, efectuaremos una revisión de las normativas vigentes, comenzando con el análisis de la historia de las leyes, de los estudios realizados al momento de la discusión parlamentaria, pasando por la revisión de las normas vinculadas a las concesiones y/o pertenencias mineras del antiguo y nuevo Código de Minería, y continuando con la evaluación de los antecedentes relevantes en la tramitación de la Ley 20.026.

El método a utilizar para establecer el efecto de las modificaciones legales de la Ley 20.780, y su impacto en la aplicación de las normas de relación para el cómputo de ventas dispuesto en el artículo 64 Bis, corresponde a un estudio dogmático, cuya

finalidad será lograr establecer con rigurosidad la correcta aplicación de la normativa vigente; por lo cual comenzaremos analizando las normas de relación con anterioridad a la entrada en vigencia de la Ley 20.780, para luego analizar el principio de legalidad impositiva y su aplicación a la situación estudiada.

MARCO TEÓRICO

El impuesto específico nace como un proyecto de ley tendiente a aumentar la recaudación fiscal, que, de acuerdo con lo estimado por los patrocinantes del proyecto, afectaba a un sector que hasta el momento estaba haciendo uso gratuito de un recurso no renovable. Adicionalmente, el Estado se amparaba en la Constitución Política, fundamentando el derecho de este al cobro de impuestos, respecto del uso de las minas de su propiedad.

Anteriores a la publicación de la Ley tal como la conocemos actualmente, hubo intentos de gravar a la actividad minera mediante un gravamen denominado Royalty, esto es, una regalía *Ad Valorem* que se materializa en un cobro sobre las ventas brutas, iniciativa que finalmente que no prosperó.

Luego de una discusión bastante ardua a nivel parlamentario, se publicó la Ley 20.026 del 16 de junio del 2005, estableciendo un impuesto a la renta, denominado Impuesto Específico a la Actividad Minera. Posteriormente, mediante Ley 20.097 en abril de 2006⁵, se introdujo una modificación puntual referente a las disposiciones de Inversionistas Extranjeros amparados bajo el D.L. 600.

La Ley 20.026, fue posteriormente modificada por la Ley 20.469 del 21 de octubre del 2010, motivada principalmente por las necesidades de financiamiento para la reconstrucción a partir de los daños provocados por el Terremoto y Tsunami del 27 de febrero del 2010, según da cuenta el Mensaje del Presidente de la República ⁶.

5 Ley 20.097 del 8 de abril de 2006, que modifica artículos transitorios de ley 20.026. INTRODUCE MODIFICACIONES AL ARTICULO 2º DE LA LEY Nº 20.026, QUE ESTABLECE UN IMPUESTO ESPECIFICO A LA RENTA DE LA ACTIVIDAD MINERA Y AGREGA UN NUEVO ARTICULO TRANSITORIO. <https://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=248786>

⁶ Mensaje Presidencial N° 244-358 del 31 de agosto de 2010, <http://www.bcn.cl/historiadela-ley/nc/historia-de-la-ley/4654/>

Elementos de la Obligación Tributaria del Impuesto Específico a la Minería:

A) Hecho Gravado

El texto vigente del artículo 64 bis de la Ley de la Renta establece en su inciso primero un impuesto específico a la renta operacional minera obtenida por un explotador minero.

B) Sujeto Pasivo:

Explotador Minero, entendiéndose por tal toda persona natural o jurídica que extraiga sustancias minerales de carácter concesible y las venda en cualquier estado productivo en que se encuentren.⁷

C) Base Imponible:

Está constituida por la Renta Operacional Minera obtenida por el explotador minero, la cual corresponde a la renta líquida imponible del contribuyente para el Impuesto de Primera Categoría, con los ajustes contemplados en el artículo 64 ter de la Ley de la Renta.

Los elementos señalados se construyen a partir de las siguientes definiciones ⁸:

- Producto Minero: la sustancia mineral de carácter concesible ya extraída haya o no sido objeto de beneficio, en cualquier estado que productivo en que se encuentre.⁹

⁷ Numeral 1. Inciso segundo del Art. 64 bis Ley de la Renta (que incluye modificaciones Ley 20.899, 2016)

⁸ Numeral 5. Inciso segundo del Art. 64 bis Ley de la Renta (que incluye modificaciones Ley 20.899, 2016)

⁹ Numeral 2. Inciso segundo del Art. 64 bis Ley de la Renta (que incluye modificaciones Ley 20.899, 2016)

- Venta: todo acto jurídico celebrado por el explotador minero que tenga por finalidad o pueda producir el efecto de transferir la propiedad de un producto minero.¹⁰
- Ingresos operacionales mineros, todos los ingresos determinados en conformidad a lo establecido en el artículo 29 de la Ley de 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 63 ter de la Ley de la Renta.¹¹
- Margen Operacional Minero: el cociente multiplicado por cien, que resulte de dividir la renta imponible operacional minera por los ingresos operacionales mineros del contribuyente. ¹²

D) Tasa

La tasa estará dada por la aplicación de los tramos establecidos por la Ley. El mismo artículo 64 bis en su inciso tercero, establece los tramos a analizar para la aplicación de la tasa de impuesto; que son:

- a) Aquellos explotadores mineros cuyas ventas anuales determinadas de acuerdo con la letra d) del artículo 64 bis, sean iguales o inferiores al valor equivalente a 12.000 toneladas métricas de cobre fino no estarán afectos al impuesto.
- b) A aquellos explotadores mineros cuyas ventas anuales (VA) determinadas de acuerdo con la letra d), sean iguales o inferiores al valor equivalente a 50.000 toneladas métricas de cobre fino y superiores al valor equivalente a 12.000 toneladas métricas de cobre fino, se le aplicará una tasa equivalente al promedio por tonelada de lo que resulte de aplicar lo siguiente;

¹⁰ Numeral 3. Inciso segundo del Art. 64 bis Ley de la Renta (que incluye modificaciones Ley 20.899, 2016)

¹¹ Numeral 4. Inciso segundo del Art. 64 bis Ley de la Renta (que incluye modificaciones Ley 20.899, 2016)

¹² Numeral 6. Inciso segundo del Art. 64 bis Ley de la Renta (que incluye modificaciones Ley 20.899, 2016)

TRAMOS CORRESPONDIENTES AL MONTO DE VENTAS ANUALES EN TCMF	TASA
Sobre la parte que exceda al valor equivalente a 12.000 TCMF y no sobrepase el equivalente a 15.000 TCMF.	0,50%
Sobre la parte que exceda al valor equivalente a 15.000 TCMF y no sobrepase el equivalente a 20.000 TCMF.	1,00%
Sobre la parte que exceda al valor equivalente a 20.000 TCMF y no sobrepase el equivalente a 25.000 TCMF.	1,50%
Sobre la parte que exceda al valor equivalente a 25.000 TCMF y no sobrepase el equivalente a 30.000 TCMF.	2,00%
Sobre la parte que exceda al valor equivalente a 30.000 TCMF y no sobrepase el equivalente a 35.000 TCMF.	2,50%
Sobre la parte que exceda al valor equivalente a 35.000 TCMF y no sobrepase el equivalente a 40.000 TCMF.	3,00%
Sobre la parte que exceda al valor equivalente a 40.000 TCMF.	4,50%

- c) A aquellos explotadores mineros cuyas ventas anuales determinadas de acuerdo con la letra d), excedan al valor equivalente a 50.000 toneladas métricas de cobra fino, se le aplicará una tasa correspondiente al margen operacional minero (MOM) del respectivo ejercicio, de acuerdo con la siguiente tabla;

MOM	TASA
Si el MOM es igual o inferior a 35.	5,00%
Sobre la parte del MOM que exceda de 35 y no sobrepase de 40.	8,00%
Sobre la parte del MOM que exceda de 40 y no sobrepase de 45.	10,50%
Sobre la parte del MOM que exceda de 45 y no sobrepase de 50.	13,00%
Sobre la parte del MOM que exceda de 50 y no sobrepase de 55.	15,50%
Sobre la parte del MOM que exceda de 55 y no sobrepase de 60.	18,00%
Sobre la parte del MOM que exceda de 60 y no sobrepase de 65.	21,00%
Sobre la parte del MOM que exceda de 65 y no sobrepase de 70.	24,00%
Sobre la parte del MOM que exceda de 70 y no sobrepase de 75.	27,50%
Sobre la parte del MOM que exceda de 75 y no sobrepase de 80.	31,00%
Sobre la parte del MOM que exceda de 80 y no sobrepase de 85.	34,50%
Si el MOM excede de 85.	14%

En la letra d) el artículo 64 bis, se establece que, para 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 puedan ser considerados explotadores mineros.¹³

El inciso siguiente, define la norma de relación aplicable, “se entenderá por personas relacionadas aquellas a que se refiere el numeral 2), del artículo 34 de la Ley de la Renta. Para estos efectos, lo dispuesto en el inciso cuarto de dicha norma se aplicará incluso en el caso que la persona relacionada sea un establecimiento permanente, un fondo y, en general, cualquier contribuyente.

El inciso final del artículo 64 Bis, establece la forma de determinar la conversión en toneladas métricas de cobre fino, señalando que se determinará de acuerdo con el 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 año.¹⁴

El artículo 64 ter, establece la determinación de la Renta Imponible Operacional Minera e indica para ello los ajustes a efectuar a la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría.¹⁵

NORMAS DE RELACIÓN EN EL IMPUESTO ESPECÍFICO A LA ACTIVIDAD MINERA

Para efectos impositivos, en nuestro país, el legislador utilizó originalmente esta medida de control fiscal, mediante la modificación legal introducida en junio de 1990 por la Ley 18.985, la cual modificó las disposiciones del artículo 20 N° 1 de la Ley

¹³ Letra d) del inciso tercero del Art. 64 bis Ley de la Renta (que incluye modificaciones Ley 20.899, 2016)

¹⁴ Inciso 5 Art 64 bis Ley de la Renta (que incluye modificaciones Ley 20.899, 2016)

¹⁵ Art 64 ter Ley de la Renta (que incluye modificaciones Ley 20.899, 2016)

de la Renta¹⁶. En efecto, en la búsqueda de perfeccionar y normalizar el sistema de tributación sobre renta presunta asociado a la explotación de bienes raíces, la referida ley introdujo el concepto de “Partes Relacionadas” con un contribuyente, concepto que hasta ese entonces no existía en las normas tributarias nacionales. De esta manera, en el nuevo inciso décimo tercero de la misma letra b) de la referida norma, introdujo la primera definición de partes relacionadas, indicando lo siguiente:

“Para los efectos de esta letra se entenderá que una persona está relacionada con una sociedad en los siguientes casos:

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

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

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

IV) Si la persona, de acuerdo con estas reglas, está relacionada con una sociedad y está a su vez lo está con otra, se entenderá que la persona también está relacionada con esta última y así sucesivamente.”¹⁷

Junto con lo anterior, el legislador estableció límites máximos de ingresos anuales (8.000 UTM's anuales), dentro de los cuales el explotador del predio y sus partes relacionadas puedan mantener el beneficio tributario de renta presunta. Para ello dispuso que “para establecer si el contribuyente cumple el requisito del inciso cuarto de esta letra, deberá sumar a sus ventas el total de las ventas realizadas por las sociedades, excluidas las

¹⁶ Ley N° 18.985 de 28 de junio de 1990 modifica la Ley Sobre Impuesto a la Renta.

¹⁷ Inciso décimo tercero, letra b) del N°1 del Artículo 20 de la Ley de la Renta vigente al 29 de Septiembre del 2014.

anónimas abiertas, y, en su caso, comunidades con las que esté relacionado y que realicen actividades agrícolas”¹⁸.

Poniendo atención a la última parte de la norma antes transcrita, se puede observar que el mecanismo de control dispuesto en el artículo 20 N°1 letra b) de la Ley de la Renta, conjuga el vínculo patrimonial entre los entes vinculados, más el desarrollo de una actividad común, en este caso, la actividad agrícola. Así también lo entendió el SII, que mediante Circular 58 de 1990, en la parte medular de su instructivo sobre los requisitos que deben ser observados para la tributación en renta presunta, ha expresado que *“en primer lugar, es necesario que el contribuyente realice actividades agrícolas, y que además se encuentre relacionado en los términos previstos en el inciso décimo tercero, con una o más sociedades; En segundo término, es necesario que las comunidades o sociedades con las que se encuentre relacionado realicen a su vez actividades agrícolas; y por último, (...), quedan excluidas las sociedades anónimas abiertas, aun cuando realicen actividades agrícolas”¹⁹.*

Ahora bien, en el mismo cambio normativo a la Ley de la Renta comentado en párrafos anteriores, el legislador modificó las disposiciones del artículo 34 de la Ley de la Renta, estableciendo un nuevo número 2) en el que se estableció las normas de Renta Presunta para la Actividad Minera²⁰.

Las modificaciones de la ley 18.985, de la misma forma que en la actividad agrícola, regularon el límite de ingresos anuales por venta de cualquier tipo de mineral susceptibles de gozar con la franquicia tributaria de Renta Presunta, esto es, 36.000 toneladas de mineral metálico no ferroso, o 6.000 unidades tributarias anuales, originalmente. Para dicho cómputo, el legislador dispuso que se sumarán al “total de las ventas del contribuyente el total de ventas de las sociedades, excluyendo las

¹⁸ Inciso cuarto, letra b) del N°1 del Artículo 20 de la Ley de la Renta vigente al 29 de Septiembre del 2014.

¹⁹ Circular N° 58 de 1990 del SII.

²⁰ Ley 18.985 de 28 de junio de 1990.

anónimas abiertas, con las que el contribuyente esté relacionado y que realicen actividades mineras”²¹

Ahora bien, para efectos de establecer qué debe entenderse como “partes relacionadas” para efectos de la actividad minera, nuestra legislación utilizó los mismos principios dispuestos para la tributación agrícola, estableciendo en el inciso séptimo del numeral 2) del artículo 34, lo siguiente: “Para los efectos de este número el concepto de persona relacionada con una sociedad se entenderá en los términos señalados en el artículo 20, número 1°, letra b)”²².

De lo anterior, se colige que al igual que las disposiciones referentes a la actividad agrícola, en la actividad minera las normas de relación fueron ideadas tomando como principios discriminantes el nivel de participación de la persona en sus empresas relacionadas (sobre el 10% del capital o sobre las utilidades), en el evento de que las partes exploten la actividad minera. De esta manera, el SII, en Circular N° 58 de 1990, expresó que dada las similitudes en los controles y límites que fueron dispuestos en la ley 18.985 para la tributación en renta presunta en las actividades agrícolas y mineras, en lo referente a partes relacionadas, son plenamente válidas para la actividad minera sus instrucciones realizadas para rentas presuntas agrícolas²³.

Con todo, es importante destacar la vinculación que efectúa el inciso séptimo de la b) del Artículo 20 N° 1, norma que relaciona a una persona natural con una o más sociedades que sean propietarias de predios agrícolas, obligando a dichas sociedades, para efectos de establecer su permanencia en el régimen de Renta Presunta, a sumar el total de ventas anuales de aquellas sociedades con la persona

²¹ Numero 2) del artículo 34 de la Ley de la Renta vigente al 27 de Septiembre del 2014.

²² Inciso 7° del número 2) del Artículo 34 de la Ley de la Renta vigente al 27 de Septiembre del 2014.

²³ Circular N° 58 de 1990 del SII. TRIBUTACIÓN DE LAS RENTAS PRESUNTAS A QUE SE REFIEREN LOS ARTÍCULOS 20, N° 1, LETRA B), 34°, NOS. 1 Y 2, Y 34° BIS NOS. 2 Y 3 DE LA LEY DE LA RENTA, DE ACUERDO A LAS MODIFICACIONES INTRODUCIDAS POR LA LEY 18.985, DE 1990.

natural. Esta interpretación ha sido recogida por el SII en varios oficios, entre los que destacan el Oficio N° 189 del 31 de enero de 2014²⁴.

Para dar ejemplo de lo anterior, expondremos los siguientes casos:

Ejemplo 1

Persona Natural A: Ventas Anuales minerales 0 UTA's

Sociedad Contractual B: Ventas Anuales minerales 2.500 UTA's

Sociedad Ltda. C: Ventas Anuales minerales 4.000 UTA's

Supuesto: Persona Natural A posee más de 10% en Soc. Contractual B, y Soc. Ltda. C.

Resolución del caso: Dado el vínculo que forma la persona natural, las sociedades se entienden relacionadas, viéndose obligadas a sumar sus ventas (2.500 UTA's Soc. B, y 4.000 UTA's Soc. C), por lo que superan el nivel de permitido para permanecer en el régimen de renta presunta minera, por lo que al próximo año deberán salir del régimen.

Ejemplo 2

Soc. Ltda. A: Ventas Anuales minerales 0 UTA's

Sociedad Contractual B: Ventas Anuales minerales 2.500 UTA's

Sociedad Ltda. C: Ventas Anuales minerales 4.000 UTA's

Supuesto: Persona Ltda. A posee más de 10% en Soc. Contractual B, y Soc. Ltda. C.

Resolución del caso: la Soc. Ltda. A, debe sumar las ventas de sus partes relacionadas. Para el caso Soc. Ltda. A se encuentra relacionada con Soc. Contractual B y Sociedad Ltda. C, debiendo sumar sus ingresos mineros, quedando fuera del régimen. Ahora bien, para el caso de B y C, ambas compañías no están relacionadas entre sí, ni tampoco se relacionan con A, por lo que dado su nivel de ingresos, podrán permanecer en el régimen de renta presunta.

²⁴ Oficio N° 189 del 31 de enero de 2014, APLICACIÓN DE LAS NORMAS DE RELACIÓN EN LA DETERMINACIÓN DE LAS RENTAS PROVENIENTES DE LA ACTIVIDAD AGRÍCOLA.

Es en este contexto, que en el año 2006 el legislador introdujo las disposiciones que sancionan el Impuesto Específico a la Actividad Minera, mediante la incorporación del Título IV BIS de la Ley de la Renta. Entre sus normas, se establece que, en el cómputo de los ingresos por ventas de productos mineros con carácter concesibles, el explotador deberá considerar sus ventas más las obtenidas por sus partes relacionadas, por ventas de productos mineros, entendiendo aquellos como los definidos en el número 2) del artículo 34 de la Ley de la Renta, respecto a los que hemos expuesto anteriormente.²⁵

No obstante lo anterior, cabe indicar que con posterioridad al año 1990, no se efectuaron modificaciones a la Ley de la Renta, referentes a las normas de relación antes referidas, sino hasta el año 2012 que, mediante el ajuste tributario introducido por la Ley 20.630, se fijaron “normas de relación particulares, como por ejemplo, la situación del cooperado y la cooperativa, sin perjuicio de que la tributación de éstas últimas se verifique conforme a las normas especiales que las regulan; así como también nuevas variables para determinar la relación, como por ejemplo, sobre la base de la participación en los ingresos, o en la propiedad de los derechos sociales o cuotas de participación”, tal como lo expresó en la Circular N° 8 de 2014 del SII²⁶.

Ahora bien, en el año 2014 se sometió a aprobación parlamentaria la Reforma Tributaria que derivó en la promulgación de la Ley N° 20.780, y su complemento mediante la Ley N° 20.899, normas que modificaron en forma sustantiva, sino orgánica, las normas de tributación de los propietarios del capital y las sociedades productivas. Entre los cambios introducidos, se cuenta la modificación del artículo 20 N° 1 y artículo 34, y 34 Bis casi en su totalidad, reconfigurando las disposiciones relativas a rentas presuntas agrícola, minera y del transporte.

²⁵ Inciso tercero Letra d) del artículo 64 Bis de la Ley de la Renta (que contiene las modificaciones de la Ley 20.899 del 8 de Febrero de 2016).

²⁶ Circular 8 de 2014 del SII. 07 de febrero de 2014. Instruye sobre las modificaciones efectuadas por la Ley N° 20.630 a la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), relacionadas con la tributación bajo el régimen de renta presunta en las actividades agrícola, de la minería, transporte terrestre de carga ajena y de pasajeros.

Efectivamente, el cambio normativo primeramente reorganizó el anterior orden del articulado, sistematizando un texto único, estableciendo 4 acápite, a saber:

- 1) Normas Generales
- 2) Determinación de la Renta Presunta
- 3) Normas de Relación
- 4) Otras Normas

Por otra parte, respecto al texto legal contenido en el anterior artículo 20 N° 1 de la Ley de la Renta, la modificación legal vigente a partir de 2016 significó un cambio normativo relevante e innovador respecto a los últimos 24 años, por cuanto las nuevas disposiciones capturaron las normas de relación que estaban contenidas en cuerpos legales relacionados con el mercado financiero (Ley de Mercado de Valores N° 18.045), y que implican un cambio en el enfoque de las disposiciones de partes vinculadas.

De esta manera, se incorporan como partes vinculadas, las siguientes personas:

- i) El controlador y las controladas.
- ii) Todas las entidades, empresas o sociedades que se encuentren bajo un controlador común.
- iii) Las entidades, empresas o sociedades en las que es dueña, usufructuaria o a cualquier otro título posee, directamente o a través de otras personas o entidades, más del 10% de las acciones, derechos, cuotas, utilidades o ingresos, o derechos a voto en la junta de accionistas o de tenedores de cuotas.
- iv) El gestor de un contrato de asociación u otro negocio de carácter fiduciario en que es partícipe en más del 10%.
- v) Las entidades relacionadas con una persona natural de acuerdo con los numerales iii) y iv) anteriores, que no se encuentren bajo las hipótesis de los numerales i) y ii), se considerarán relacionadas entre sí, debiendo en tal caso

computar la proporción de los ingresos totales que corresponda a la relación que la persona natural respectiva mantiene con dicha entidad²⁷.

Sin perjuicio de lo antes expuesto, el legislador no hizo modificación legal alguna, tanto en el texto de La ley 20.780, como tampoco en el ajuste de la Ley 20.899, en las normas del artículo 64 Bis referente a las normas de relación, quedando el texto legal hoy vigente tal cual como versaba con anterioridad a la Ley 20.780. En consecuencia, en lo referido a las normas de relación debe observarse lo dispuesto en el N° 2 del artículo 34, que hoy dispone reglas sobre la determinación de la renta presunta, pero no hace mención a las normas de relación, dejando sin destino la referencia del artículo 64 bis al nuevo artículo 34 de la Ley de la Renta²⁸.

²⁷ Ley 18.045 del 22 de octubre de 1981 y cuya última modificación es del 10 de octubre del 2014. TITULO XV De los grupos empresariales, de los controladores y de las personas relacionadas. "Artículo 100.- Son relacionadas con una sociedad las siguientes personas:

- a) Las entidades del grupo empresarial al que pertenece la sociedad;
- b) Las personas jurídicas que tengan, respecto de la sociedad, la calidad de matriz, coligante, filial o coligada, en conformidad a las definiciones contenidas en la ley N° 18.046;
- c) Quienes sean directores, gerentes, administradores, ejecutivos principales o liquidadores de la sociedad, y sus cónyuges o sus parientes hasta el segundo grado de consanguinidad, así como toda entidad controlada, directamente o a través de otras personas, por cualquiera de ellos, y
- d) Toda persona que, por sí sola o con otras con que tenga acuerdo de actuación conjunta, pueda designar al menos un miembro de la administración de la sociedad o controle un 10% o más del capital o del capital con derecho a voto si se tratare de una sociedad por acciones."

Por su parte, el artículo 96 define el concepto de grupo empresarial;

Artículo 96.- Grupo empresarial es el conjunto de entidades que presentan vínculos de tal naturaleza en su propiedad, administración o responsabilidad crediticia, que hacen presumir que la actuación económica y financiera de sus integrantes está guiada por los intereses comunes del grupo o subordinada a éstos, o que existen riesgos financieros comunes en los créditos que se les otorgan o en la adquisición de valores que emiten.

Forman parte de un mismo grupo empresarial:

- a) Una sociedad y su controlador;
- b) Todas las sociedades que tienen un controlador común, y este último, y
- c) Toda entidad que determine la Superintendencia considerando la concurrencia de una o más de las siguientes circunstancias:
 - 1. Que un porcentaje significativo del activo de la sociedad está comprometido en el grupo empresarial, ya sea en la forma de inversión en valores, derechos en sociedades, acreencias o garantías;
 - 2. Que la sociedad tiene un significativo nivel de endeudamiento y que el grupo empresarial tiene importante participación como acreedor o garante de dicha deuda;
 - 3. Que la sociedad sea miembro de un controlador de algunas de las entidades mencionadas en las letras a) o b), cuando este controlador corresponda a un grupo de personas y existan razones fundadas en lo dispuesto en el inciso primero para incluirla en el grupo empresarial, y
 - 4. Que la sociedad sea controlada por uno o más miembros del controlador de alguna de las entidades del grupo empresarial, si dicho controlador está compuesto por más de una persona, y existan razones fundadas en lo dispuesto en el inciso primero para incluirla en el grupo empresarial.

²⁸ Artículo 34 n° 2 Ley sobre Impuesto a la Renta (que contiene las modificaciones de la Ley 20.899 del 8 de Febrero de 2016) "2 Determinación de la renta presunta".

Para graficar la situación con un ejemplo extremo, hemos analizado el siguiente caso de acuerdo con la aplicación de la Circular N° 74 del 3 de diciembre del 2010, ejemplificando los efectos en el cálculo de la tasa de Impuesto.

Supuestos:

Estamos en el escenario de un año con un Valor Tonelada Métrica Cobre Fino Grado A: \$ 3.909.799, que correspondería al Ejercicio 2014

Tenemos dos sociedades:

Sociedad 1

Ingresos anuales por venta de productos mineros: \$450.000.000.000 TM 115.095
MOM: 45%

Sociedad 2

Ingresos Anuales por Venta de Productos Mineros: \$45.000.000.000 TM 11.510
MOM: 25%

Como antecedentes adicionales tenemos,

- Ambas Sociedades tienen como socio a la misma persona natural, quien es dueña de más del 50% de la Sociedad 1 y la Sociedad 2.
- De acuerdo a lo señalado en el artículo 100 de la Ley 18.045, estas empresas son empresas relacionadas. Analizaremos la tributación que les afectaría desde el punto de vista del Impuesto Específico a la Minería, de acuerdo a las instrucciones vigentes al año 2010 y al año 2014, con el objetivo de puntualizar los efectos del cambio de normativa y de la incertidumbre que genera la omisión de la referencia relativa a las normas de relación.

Tributación Sociedad 1

De acuerdo con la circular 74 del 3 de diciembre del 2010 y su anexo 5, habría que analizar la tasa a aplicar de acuerdo con el MOM de la sociedad al 31 de diciembre del 2014.²⁹

²⁹ Circular N° 74 de 2010 del SII. INSTRUCCIONES SOBRE EL IMPUESTO ESPECÍFICO A LA RENTA OPERACIONAL DE LA ACTIVIDAD MINERA, DE ACUERDO A LO DISPUESTO EN LOS ARTÍCULOS 64 BIS Y 64 TER, DE LA LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA, CONFORME A LAS MODIFICACIONES INTRODUCIDAS POR LA LEY 20.469, DE 2010. ANEXO N° 3 NORMAS DE RELACIÓN
http://www.sii.cl/documentos/circulares/2010/circu74_an03.pdf

La tasa efectiva por aplicar fluctuaría entre un 5% y un 14%.

De acuerdo con el supuesto establecido de un MOM de un 45%, la tasa a aplicar correspondería a un 5,69%. Esta sociedad no se vería influenciada por los Ingresos de la Sociedad 2, ya que por si sola sobrepasa las 50.000 y le sería aplicable el anexo 5 de la Circular 74.

ANEXO N°5 TASA EFECTIVA LETRA c) INC. 3° ART. 64 BIS.

A los EM cuyas ventas anuales determinadas conforme a la letra d) del inciso 3° del Art. 64 bis de la LIR, excedan al valor equivalente a 50.000 TMCF, se les aplicará una tasa correspondiente al MOM, de acuerdo a las siguientes tablas:

Tabla 1: Margen operacional minero (antes de rebajar IEAM)	Tabla 2: Margen operacional minero	Tabla 3: Tasa Marginal	Tabla 4: Tasa Efectiva
+ 44,91 a 45,02	+ 42,5 a 42,6	10,50%	5,69%

Tributación Sociedad 2

- Considerando las normas de relación establecidas en la Circular 74, esto es según la normativa vigente hasta el 27 de Septiembre del año 2014.

Esta sociedad le serían aplicables la tabla del anexo 5, considerando que la suma de las ventas de las empresas relacionadas superan las 50.000 TM.

Determinación de la tabla a aplicar:

Sociedad 1: Ingresos venta de productos mineros: \$450.000.000.000 TM 115.095

Sociedad 2: Ingresos venta de productos mineros: \$ 45.000.000.000 TM 11.510

Con la suma de ambos ingresos debemos aplicar el anexo 5 que gráfica lo indicado en el inciso 3ero del artículo 64 bis.

Para efectos de identificar la tasa, debemos atender al MOM Individual en este caso corresponde a un 25%.

ANEXO N°5 TASA EFECTIVA LETRA c) INC. 3° ART. 64 BIS.

A los EM cuyas ventas anuales determinadas conforme a la letra d) del inciso 3° del Art. 64 bis de la LIR, excedan al valor equivalente a 50.000 TMCF, se les aplicará una tasa correspondiente al MOM, de acuerdo a las siguientes tablas:

Tabla 1: Margen Operacional minero (antes de rebajar IEAM)	Tabla 2: Margen operacional minero	Tabla 3: Tasa Tasa Marginal	Tabla 4: Tasa efectiva
0 a 36,75	0 a 35	5,00%	5,00%

- Si no aplicamos la norma de Relación, que sería la interpretación considerando que al 31 de Diciembre del año 2014, no existe referencia legal que me indique como aplicar las normas de relación.

La tasa por aplicar correspondería a un 0%, según la Tabla indicada en el anexo 4 de la Circular 74.

ANEXO N°4 TASA EFECTIVA LETRA b) INC. 3° ART. 64 BIS.

Tasa a aplicar respecto de aquellos explotadores mineros cuyas ventas anuales sean iguales o inferiores al valor equivalente a 50.000 toneladas métricas de cobre fino y superiores al valor equivalente a 12.000 toneladas métricas de cobre fino.

Tabla N° 1: Rango en Miles de Toneladas.	Tabla N°2: Tasa Marginal.	Tabla N° 3: Tasa efectiva.
1 a 12	0,00%	0,00%

En consecuencia, si aplicamos la norma de relación en virtud del antiguo artículo 34, ambas sociedades serían relacionadas porque el controlador es una persona

natural³⁰ por lo tanto, se deben sumar las ventas para efectos de determinar que tramo aplicar. Pero si aplicamos la normativa tal cual está vigente hoy en día, a pesar de ser empresas relacionadas no tengo norma que me obligue a considerar la suma de las ventas para la determinación de la tasa y la sociedad en cuestión se encontraría en el tramo exento, este es el impacto en la determinación de la tasa y la importancia de la inconsistencia que se produjo con la reforma tributaria del año 2014.

³⁰ Criterio confirmado por Oficio 2.802 de 01.10.2007, Precisiones Y Alcances Respecto De La Aplicación De Las Normas Contenidas En El Artículo 64 Bis De La Ley De La Renta Sobre El Impuesto Específico A La Actividad Minera. Parte Pertinente, "Respecto de la situación que se plantea en la presentación, es aplicable la norma contenida en el inciso cuarto del N° 2 del artículo 34 de la Ley de la Renta, que dispone que si una persona natural está relacionada con una o más comunidades o sociedades que desarrollen actividades mineras, para establecer si dichas comunidades o sociedades exceden los límites mencionados en el inciso primero de este número, deberá sumarse el total de las ventas de las comunidades y sociedades con las que la persona esté relacionada"

DESARROLLO DE LA INVESTIGACIÓN

Normas de Relación del Impuesto Específico a la Actividad Minera (IEAM)

1. Interpretación hermenéutica de las disposiciones vigentes y del contexto normativo de las normas de relación introducidas por la Reforma Tributaria, conforme a las reglas del derecho civil

Conforme a la hermenéutica jurídica, se hace necesario partir el presente análisis normativo, volviendo a revisar las reglas de interpretación de la ley existentes en nuestra legislación civil, las que tal como hemos señalado, están contenidas en las disposiciones del artículo 19 y siguientes del Código Civil. En efecto, conforme a lo dispuesto en el inciso primero de la referida norma legal *“cuando el sentido literal de la ley es claro, no se desentenderá su tenor literal, a pretexto de consultar su espíritu”*. Continúa la referida norma indicado que *“pero bien se puede, para interpretar una expresión obscura de la ley, recurrir a su intención o espíritu, claramente manifestados en ella misma, o en la historia fidedigna de su establecimiento”*. Por tanto, a contrario sensu de los antes transcrito, las normas del código civil establecen que en los casos en que el sentido literal de la ley no es claro, o resulta obscuro o confuso, es menester la búsqueda del espíritu de la ley, es decir, se hace necesario realizar la interpretación del sentido que originó su existencia.

En este orden de cosas, la falta de armonía o sistematización normativa entre las disposiciones del artículo 64 Bis de la Ley de la Renta y lo regulado por el artículo 34 N° 2 introducido por las leyes N° 20.780 y N° 20.899 (denominadas como Reforma Tributaria), sin duda configuran un pasaje jurídico poco claro y confuso, el cual nos obliga a revisar, primeramente, el contexto normativo y los elementos de fondo que fueron observados en la tipificación de las normas de relación que el legislador consideró al momento de promulgación de la ley 20.026, como así también, el que fue observado en la modificación al IEAM introducida por la ley N°

20.469. Por otra parte, es menester analizar el fondo que contienen las normas de relación del artículo 34 N° 3 de la LIR introducidas por la Reforma Tributaria, y si existe en el proceso legislativo algún tipo de consideración respecto a los efectos del cambio normativo en las disposiciones del IEAM.

1.1 Normas de relación vigentes en la introducción del IEAM

Tal como se ha mencionado en la parte introductoria del presente trabajo, para determinar el régimen tributario aplicable del IEAM, se debe considerar el valor total de ventas del conjunto de personas relacionadas con el explotador minero, entendiendo por tales, quienes califiquen como vinculados conforme a las normas del artículo 34 N° 2 de la Ley de la Renta. De esta manera, cuando fue promulgada en el año 2005 la Ley 20.026, el texto legal del artículo 34 de la Ley de la Renta establecía que el concepto de persona relacionada se debía entender conforme a lo regulado en la letra b), del artículo 20 N° 1 del mismo cuerpo legal, que establecía las normas de relación para las rentas presuntas agrícolas.

Ahora bien, las referidas normas de relación, se caracterizaban por establecer vinculación entre entidades basada en la relación patrimonial que subyace entre la entidad matriz (o que posea un porcentaje igual o superior al 10% del capital o utilidades), con la respectiva entidad filial, lo que se puede denominar como relación de tipo horizontal. Excepcionalmente, las disposiciones del inciso séptimo de la letra b) del artículo 20 N° 1 de la LIR establecieron, que también se entenderán relacionadas, las entidades que fuesen controladas por una persona natural en común, lo que puede denominarse relación vertical. Por otro lado, uno de los elementos que caracterizaba a la norma de relación del artículo 20 N° 1 b) de la LIR es que vinculaba a las entidades por la generación de ingresos dentro del mismo giro o actividad económica, esto es el giro agrícola.

En suma, las normas de relación aplicables al IEAM al momento en que se promulgó la ley 20.026 poseían las siguientes características:

- i) Norma de relación que refiere a otras disposiciones de la Ley de la Renta, las cuales apuntan a establecer límites para la tributación de rentas presuntas de la minería y agricultura.
- ii) Establece que se configura el supuesto de partes vinculadas basada eminentemente en la participación societaria o patrimonial, directa o indirecta, que tiene la entidad propietaria sobre el capital social o utilidades de otra entidad.
- iii) Relaciona entidades que desarrollen actividades dentro del mismo giro (agrícola y minero), sin miramientos al nivel de ingresos que obtengan partes vinculadas en otras actividades no susceptibles de presunción.
- iv) Para efectos del cómputo de ingresos para acceder al régimen especial, estas disposiciones establecen que la relación relevante es del tipo horizontal (matriz-filial), y excepcionalmente se considera la relación vertical (relación entre entidades “hermanas”), en aquellos casos en que entidades que se encuentren sujetas a un controlador o coligante común, y esta entidad sea una persona natural.

1.2 Normas de Relación vigentes en la modificación del año 2010 del IEAM

Posteriormente, al ser promulgada en octubre del año 2010 la ley 20.469, que introduce modificaciones a la tributación de la actividad minera, en lo que respecta a las normas de relación del artículo 64 Bis de la Ley de la Renta, no se generan cambios sustanciales sobre el tema en el nuevo cuerpo legal.

En efecto, las disposiciones relativas al conjunto de personas que se consideran relacionadas con el explotador minero, para efecto del artículo 64 Bis, siguió

refiriendo a lo que establecía el artículo 34 N° 2 de la LIR y, consecuentemente, a lo dispuesto en el artículo 20 N° 1 de la Ley de la Renta.

Así también lo entendió el SII, que mediante circular 74 de 2010 que al entregar instrucciones referentes al cambio normativo de la ley 20.469 indicó que, en lo referente al concepto de personas relacionadas, son aplicables las normas de la Circular 58 de 1990, que instruyeron respecto a las normas de relación para rentas presuntas agrícolas, con las adaptaciones correspondientes a lo dispuesto al artículo 64 Bis. De esta manera, el SII reafirma los principios de partes vinculadas para el IEAM que han sido desarrollados anteriormente.

1.3 Normas de Relación introducidas por la Reforma Tributaria 2014-2016

El cambio normativo introducido por la ley 20.780, sin duda significó un antes y un después en diversos tópicos de nuestro ordenamiento tributario. Cambios relativos al sistema de tributación personal, incorporación de una norma general antielusiva, junto con normas especiales para combatir dicha problemática; nuevas disposiciones en materia de IVA; mayores atribuciones de fiscalización para el SII; entre otras disposiciones, conforman el mayor cambio normativo que ha experimentado el sistema impositivo chileno en décadas.

En lo concerniente a los regímenes de rentas presuntas, el legislador modificó el texto legal de todos los artículos de la Ley de la Renta referidos al tema, y sistematizó sus disposiciones en una única norma refundida en el nuevo artículo 34. En efecto, este cambio legal armonizó la regulación en un texto común para las actividades beneficiadas con la presunción de renta, estableciendo normas generales aplicables a los tres regímenes, diferenciando la determinación de rentas imponible en consideración al nivel productivo de cada una de las actividades, estableciendo una nueva norma común de partes relacionadas para el computo de ingresos susceptibles de acceder al régimen de presunción.

De esta manera, en el nuevo numeral 3 del artículo 34 de la Ley de la Renta, el legislador sancionó las nuevas normas de relación de rentas presuntas, en las que dispuso una serie de cambios respecto a las disposiciones anteriores a la Reforma Tributaria. Entre los cambios introducidos se puede destacar :

- i) El computo de ingresos obtenidos entre partes relacionadas, que limitan el acceso al régimen, considera los ingresos generados en el giro agrícola, transportista o minero por el contribuyente, junto con los ingresos obtenidos por partes relacionadas, independientemente a que éstos hayan sido conseguidos en el desarrollo del mismo giro o actividad por el cual se acoge a la presunción, o fuera de él.
- ii) Las nuevas disposiciones, para el computo de ingresos entre entidades relacionadas para acceder al régimen, únicamente permite la exclusión de los ingresos obtenidos por enajenaciones ocasionales de bienes muebles e inmuebles parte del activo inmovilizados.
- iii) Originalmente, en la ley N° 20.780 se identifica como partes relacionadas, las empresas o sociedades que forman parte del mismo grupo empresarial, conforme a las normas del artículo 96 de la ley 18.045 (Ley de Mercado de Valores), y las personas relacionadas de acuerdo al artículo 100 de la referida ley.

Sin embargo, en el cambio normativo introducido en la ley N° 20.899, con el objetivo de precisar y explicitar a las entidades que se entienden relacionadas, el legislador eliminó estas referencias, e identificó como relacionados a las siguientes entidades:

- a) El controlador y las controladas.
- b) Todas las entidades que se encuentren bajo controlador común.
- c) Las entidades en las que el contribuyente posea el 10% o más de propiedad.

- d) El gestor de un contrato de asociación en que participe más del 10%.
- e) Las entidades relacionadas con una persona natural como socio común, en aquellos casos en que dicha persona no corresponda a un controlador.

Para estos efectos, el legislador definió el concepto de entidad controladora y entidades controladas, en consideración a la posesión de más del 50% de participación patrimonial.

- iv) Otro cambio significativo introducido por la Reforma Tributaria, dice relación con la forma de cómputo de los ingresos obtenidos entre partes relacionadas, en aquellos casos en que no existe control. Así es que, conforme a las nuevas disposiciones, de no mediar control entre las entidades vinculadas, se deberán sumar las ventas en proporción al nivel de participación patrimonial existente entre las partes.

1.4 Principales diferencias en las normas de relación del artículo 34 vigentes antes y después de la Reforma Tributaria

Sin dudas, las normas de relación del artículo 34 de la Ley de la Renta, constituyen tanto un cambio formal a la antigua regulación sobre la materia, que se explicita en reestructuración de las disposiciones vigentes con anterioridad al año 2014. Pero igualmente, a nuestro entender, configuran un cambio de fondo en varias características de lo que se entiende como personas relacionadas, como exponemos a continuación:

- a) Conforme a lo indicado en los párrafos precedentes, las disposiciones de la Ley de la Renta vigentes con anterioridad a la Reforma Tributaria ponían acento en la relación patrimonial existente entre la entidad propietaria y la entidad filial o coligada (relación horizontal). Excepcionalmente, el legislador dispuso que existía relación entre entidades que fuesen controladas en común por una persona natural (relación vertical). En cambio, las normas

contenidas en las leyes N° 20.780 y 20.899 ampliaron sustancialmente el concepto de relación, vinculando a entidades que sean controladas por una entidad en común, sin atender a si ésta es una persona natural o jurídica.

- b) El cuerpo normativo modificatorio, al realizar el cómputo de ingresos que limitan el acceso al régimen, toma como elemento discriminatorio el tipo de relación patrimonial entre las partes, independientemente al giro o actividad común, distinguiendo entre aquellos casos en que existe control entre las entidades, de aquellas en que no existe dicho control (participación de más del 50%), lo que difiere del enfoque asociado al giro común contenido en las antiguas reglas de la letra b) del N° 1 del artículo 20 de la Ley de la Renta.

Por lo antes expuesto, a nuestro entender, las normas de relación que regulan las rentas presuntas introducidas por la Reforma Tributaria difícilmente pueden ser consideradas como la mera transcripción de las disposiciones que se encontraban vigentes en forma previa a la promulgación de las leyes modificatorias. En nuestra opinión, no son reglas similares tanto en la forma, como en el fondo.

1.5 Revisión de la historia legislativa de la Reforma Tributaria y sus efectos en el IEAM

Volviendo a nuestro análisis, en la búsqueda de diagnosticar el estado actual de las normas de relación aplicables al artículo 64 Bis de la Ley de la Renta, teniendo en cuenta que las normas de relación aplicables a las rentas presuntas fueron efectivamente modificadas por el legislador, como hemos expuesto en los párrafos anteriores, y siguiendo las normas de interpretación de la ley establecidas por el artículo 19 del código civil, se hace necesario validar si en el proceso legislativo de la Reforma Tributaria fue considerado el efecto en las disposiciones del IEAM que se emanan de las modificaciones en las normas de relación de rentas presuntas.

A este respecto, de la revisión de la historia legislativa de la ley 20.780, no hemos encontrado mención alguna en la discusión parlamentaria en el Congreso Nacional que haga referencia al impacto que tendría el cambio de las normas de relacionamiento de las rentas presuntas en la determinación de la tasa del IEAM. Así se constata de la lectura de las intervenciones realizadas tanto en las Comisiones de Hacienda de ambas cámaras, como en la Discusión en Sala, por varios Honorables, quienes sí remarcan que, el entonces proyecto de ley no hace cambios a la tributación de la gran minería³¹. Así también, en el denominado “Protocolo de Acuerdo por una Reforma Tributaria para un Chile más inclusivo”, que marca el curso de la Reforma Tributaria del año 2014, al acordarse modificaciones en las normas de rentas presuntas, tampoco se hace observaciones respecto al impacto del cambio normativo en la tributación del IEAM.

Posteriormente, en la discusión parlamentaria de la ley de simplificación de la reforma tributaria, contenida en la ley N° 20.899, tampoco se ahondó en los efectos derivados del cambio de las normas de relación en el artículo 64 Bis de la LIR, disposiciones que también fueron simplificadas en 2016, tal como precisamos en párrafos anteriores.

1.6 Síntesis de Interpretación Jurídica

Del análisis previamente desarrollado, el cual considera los cambios de fondo y forma en las normas de relación a las que se refiere el artículo 64 Bis de la LIR, como así también la historia la tramitación parlamentaria de la reforma tributaria del año 2014 y 2016, colegimos que las normas de relación que son aplicables para el Impuesto Específico a la Actividad Minera no tienen eficacia jurídica en la época del presente trabajo, lo cual entendemos puede deberse a falta de técnica legislativa en el articulado original de las leyes N° 20.026 y 20.469, junto con un error de omisión en la coordinación y sistematización de las leyes N° 20.780 y 20.899. Sin perjuicio

³¹ Historia de la Ley N° 20.780 <http://www.bcn.cl/historiadela ley/nc/historia-de-la-ley/4406/>

de lo anterior, dichas causales no tendrían relevancia dentro de nuestro marco jurídico imperante, tal cual expondremos a continuación.

2. Principio de Legalidad en Materia Impositiva

Con el objetivo de proseguir el presente análisis jurídico sobre la problemática que reviste el cambio normativo introducido por Reforma Tributaria en las normas de relación referidas en el artículo 64 Bis de la Ley de la Renta, en primer término, se hace necesario revisar algunos principios y elementos que caracterizan al derecho constitucional tributario.

2.1 Principio de Legalidad en el Derecho Constitucional Tributario

De acuerdo con el profesor Héctor Villegas, el derecho tributario “*constituye un conjunto de normas jurídicas dotadas de homogeneidad, que funciona concatenado en un grupo orgánico y singularizado, que a su vez está unido a todo el sistema jurídico nacional*”³². Continúa indicando, que “*el singularismo normativo del derecho tributario se desprende de características específicas y comunes (...), Tales características específicas y comunes son:*

- a) *Coacción en la génesis del tributo. (...) La potestad tributaria se exterioriza principalmente en la génesis del tributo, en cuanto a que el Estado decide unilateralmente crear a los individuos obligaciones que no asumieron voluntariamente.*
- b) *Coacción normada. La coacción emanada de la potestad tributaria no es ejercida arbitrariamente en los Estados de derecho. (...), es relación de derecho (...), convierte a la potestad tributaria, entonces, en facultad normativa, es decir, en la facultad de dictar normas jurídicas creadoras de tributos. Como esas normas jurídicas deben ir expresadas en leyes*

³² Curso de Finanzas, Derecho Financiero y tributario, 7ª Edición ampliada y actualizada, Ediciones DePalma, Página 153

normales, (...), el tributo queda sujeto al **principio de legalidad**. Este principio origina consecuencias entre las que se destacan:

- i) *Tipicidad del hecho imponible.*
 - ii) *Distinción de tributos en género y especie.*
 - iii) *No susceptibilidad de Analogía.*
 - iv) *No Retroactividad.*
 - v) *Indisponibilidad del Crédito Tributario.*
- c) *Finalidad de cobertura del gasto público.*
- d) *Capacidad contributiva.*³³

En este mismo sentido, respecto al elemento coercitivo intrínseco en los sistemas tributarios, el profesor Dino Jarlach establece que “*el tributo es una prestación coactiva. Pero esta coerción no deriva de una manifestación de voluntad de la administración pública, la cual a su iniciativa, tenga el derecho de imponerla a los sujetos particulares. Esto pudo ser verdad en alguna época histórica, pero no lo es más en el Estado moderno de derecho, en el cual está sentado el principio fundamental de la legalidad de la prestación tributaria, contenido en el aforismo latino "mittum tributum sine lex". La fuente de la coerción es, pues, exclusivamente la ley* ³⁴.

2.2 Normas Constitucionales que garantizan Potestad Tributaria y Principio de Legalidad de los Tributos

En nuestro ordenamiento jurídico, la potestad tributaria y el principio de legalidad se encuentran consagrados en la Constitución Política que, de acuerdo al artículo 63 N° 14, establece que sólo *son materias de ley*, las demás (materias) que la Constitución señale como leyes de iniciativa exclusiva del Presidente de la República. Luego, el numeral 4° del artículo 65 de nuestra Carta Fundamental

³³ Curso de Finanzas, Derecho Financiero y tributario, 7ª Edición ampliada y actualizada, Ediciones DePalma, Pagina 154-156.

³⁴ El Hecho Imponible, Teoría General del Derecho Tributario Substantivo, Tercera Edición, Abeledo-Perrot, página 19

establece que, corresponderá al Presidente de la República la iniciativa exclusiva para imponer, suprimir, reducir o condonar tributos de cualquier clase o naturaleza y, establecer exenciones o modificar las existentes.

En síntesis, en nuestro país la potestad tributaria recae en la figura presidencial y únicamente puede ser ejercida mediante la promulgación de leyes, no siendo posible la existencia de tributos sin una ley que los establezca.

3. Normas de relación como medida antielusiva.

Las normas de relación o partes vinculadas, sin duda tienen como fin último establecer limitaciones a los abusos de formas jurídicas conducentes a la obtención de un beneficio tributario dentro del marco normativo imperante. Esto queda reflejado, en materia impositiva, con la proliferación desde los años 90 a la fecha, de diversos mecanismos o normas de control que apuntan combatir maniobras elusivas dentro de conglomerados empresariales.

De esta manera, podemos destacar en este grupo de disposiciones, las contenidas en el artículo 41 E de la Ley de Renta, sobre Precios de Transferencias, Artículo 41 F, relativas a sobre endeudamiento, Artículo 41 G sobre Rentas Pasivas (CFC Rules), que toman las recomendaciones de organismos internacionales como la OCDE o la ONU, respecto a erosión en la base fiscal por mecanismos jurídicos en *operaciones intraholding*.

En nuestro análisis, las normas de relación que fueron observadas por el legislador para establecer los límites de ventas del explotador minero en las leyes N° 20.026 y N° 20.469, provienen de las disposiciones introducidas por la ley 18.985, que en el año 1990 introdujo en la nuestra legislación tributaria relativa a rentas presuntas agrícolas, mineras y transportistas el concepto de parte relacionada, en atención a los abusos del régimen de presunción que algunos grandes contribuyentes realizaban. Así queda consignado en el Mensaje Presidencial y en el curso de la

discusión parlamentaria de aquella época, lo que ratifica el espíritu anti elusivo de esta norma de control³⁵.

De lo anterior colegimos que en las normas de relación subyace el carácter de norma sancionatoria y de norma de control impositivo, que caracteriza a las disposiciones anti elusivas. Lo anterior queda materializado, en la limitación a beneficios tributarios, establecida en el artículo 34 de la LIR para las rentas presuntas, como así también en los elementos que configuran de un hecho imponible, para los casos de la regulación de rentas pasivas o CFC Rules, exceso de endeudamiento o normas sobre precios de transferencia.

4. Normas de relación y principio de legalidad en materia impositiva.

Teniendo en consideración el carácter antielusivo de las normas de relación, es de toda procedencia traer a colación el principio de legalidad existente en materia impositiva, el cual hemos expuesto en los párrafos anteriores.

De esta manera, ante la falta de norma jurídica que procure la debida consistencia y coherencia en las disposiciones que sancionan las normas de relación del artículo 64 Bis de la LIR (conforme al artículo 19 y siguientes del Código Civil), el principio de legalidad de los tributos conlleva a establecer que en ausencia de norma legal expresa, no resulta procedente que se homologue o asimile a otras disposiciones similares existentes en la ley, por cuanto ello no constituye la voluntad expresa del legislador, conforme a nuestro ordenamiento jurídico y la Constitución Política los disponen.

En efecto, en el cambio normativo de rentas presuntas introducido por la Reforma Tributaria de los años 2014 y 2016, como hemos expuesto anteriormente, observamos que en el curso de la tramitación legislativa no se ha expresado

³⁵ Historia de la Ley N° 18.985
www.bcn.cl/obtienearchivo?id=recursoslegales/10221.3/27835/1/HL18985.pdf

referencia alguna a las disposiciones del IEAM y su vinculación a las nuevas normas de relación del artículo 34 N°3 (como podría interpretarse siguiendo el inciso segundo del artículo 19 del Código Civil), que permita establecer que ante la falta de coordinación y armonización jurídica se estaría meramente en presencia de una omisión en el texto emanado del Congreso Nacional, y que por error finalmente no fue transcrito en la ley sancionada por el ejecutivo. Lo anterior resulta de mayor criticidad, cuando colegimos que los antiguos artículos 34 N°2, y 20 N° 1 letra b) de la ley de la Renta no contienen el mismo fondo jurídico expresado en las normas refundidas en el numeral 3 del artículo 34 post Reforma Tributaria.

5. Síntesis final

Como se ha expuesto en el presente trabajo, a la luz de la interpretación dogmática de las disposiciones legales vigentes, y teniendo en cuenta los principios elementales que, en materia tributaria, consagra la Constitución Política vigente, no podemos sino concluir que el cambio normativo de las disposiciones de partes relacionadas dispuesto para las tributación a la renta en base presunta, derivado de un proceso de cambios profundos y de gran envergadura en diversos tópicos impositivos, significó la pérdida de eficacia jurídica de las normas de relacionamiento aplicables a los explotadores mineros del artículo 64 Bis de la Ley de la Renta, por las razones antes expuestas.

Cabe mencionar que a partir de esta conclusión, es dable suponer que, a partir del año tributario 2017, pueden suscitarse efectos impositivos relevantes para diversos contribuyentes dedicados a la actividad minera, tanto en la pequeña minería, como así también en la mediana y parte de la gran minería, los cuales al computar los ingresos para definir el régimen tributario que les corresponda, eventualmente podrían tomar la posición de considerar o no los ingresos de compañías relacionadas, lo que sin duda crea una falta de certeza jurídica. Adicionalmente, destacamos que esta situación, a la fecha del presente trabajo, no ha sido abordada

ni por el legislador, como tampoco por la autoridad administrativa, lo que acentúa más la incerteza jurídica existente al respecto.