



Modelos de Tributación Minera

Análisis y su aplicabilidad en Chile

Consuelo Orellana Cádiz

Sebastián Flores Cuneo

Profesor Guía: Gonzalo Pardo Sainz

Año 2012

Tesina de la Escuela de Derecho de la Universidad de Valparaíso

INDICE

1	INTRODUCCION	2
2	CAPITULO I: SISTEMA CHILENO	5
2.1	Por qué el sector minero es único	5
2.2	Características de la tributación minera en general	6
2.2.1	Impuestos in rem	7
2.2.2	Impuestos in personam	7
2.3	Sistema Chileno, características.	8
2.3.1	Generalidades sobre la tributación minera	8
2.3.1.1	El impuesto a la renta de primera categoría	8
2.3.1.2	Impuesto específico a la actividad minera	9
2.3.1.3	Modificaciones al impuesto específico: La ley 20469	15
2.3.2	Gastos de exploración, explotación y patentes mineras.	19
3	CAPITULO II: SISTEMAS COMPARADOS	22
3.1	AUSTRALIA	22
3.1.1	La minería en Australia	22
3.1.2	Sistema Tributario Australiano	23
3.1.3	Los tributos a la minería	24
3.2	CANADÁ	26
3.2.1	La minería en Canadá	26
3.2.2	Sistema Tributario Canadiense	27
3.2.3	Los tributos a la minería	28
3.3	COLOMBIA	29
3.3.1	La minería en Colombia	29
3.3.2	Sistema Tributario Colombiano	30
3.3.3	Los Tributos a la Minería	31
3.4	PERÚ	33
3.4.1	La minería en Perú	33
3.4.2	Sistema Tributario Peruano	33
3.4.3	Los Tributos a la Minería	38
4	CAPITULO III: ANALISIS CRÍTICO	41
4.1	Royalties basados en las utilidades	41
4.2	Impuestos a las Ganancias Inesperadas	43
5	CONCLUSIONES	47
	BIBIOGRAFIA	50

RESUMEN

El presente trabajo está enfocado en realizar una investigación sobre los distintos modelos de tributación minera, analizando en primer lugar, el actual sistema chileno y sus respectivas normas legales, para luego estudiar los diferentes modelos que en derecho comparado se han establecido tomando como referencia a Australia, Canadá, Colombia y Perú, y finalmente, plantear un análisis crítico con los resultados experimentados en los diferentes modelos que se estudiaron y que consideramos aptos de poder implementar en nuestro país. Asimismo, consideramos importante señalar que cualquier cambio que se implemente en el sistema de tributación, debe respetar condiciones mínimas para que los inversionistas nacionales y extranjeros tengan un margen de libertad adecuado para realizar su labor extractiva de manera eficiente y competitiva, así como también asegurar que el Estado pueda obtener beneficios que se puedan trasladar a todos los habitantes de la nación.

PALABRAS CLAVE

Royalty; Tributación minera; minería; modelos

1 INTRODUCCION

La actividad minera desde tiempos remotos ha jugado un rol importante en la economía chilena. Desde mediados del siglo XIX cuando se explotaba el salitre, este generaba importantes recursos y era predominante en las exportaciones. En el siglo XX se comenzó a explotar el cobre y hasta el momento se configura como el principal sustento de recursos fiscales, generación de empleo y captación de inversión extranjera.

Desde la última década del siglo XX la minería vivió un periodo de auge. La producción de este sector experimento un crecimiento del 250% desde 1990 al año 2007. De acuerdo a cifras de la Comisión Chilena del Cobre (Cochilco), nuestro país pasó de producir 1.609 mil toneladas métricas de cobre fino (MTMF) en 1989 a 4.391 MTMF en 1999. En el año 2007 el nivel de producción llegó a 5.557 MTMF (Cochilco, Recopilación de Estudios, 2007). Desde los años 60 hasta mediados de los 70 la participación de empresas estatales en la minería era preponderante.

Sin embargo, dada la naturaleza de la actividad, se hizo imperante la participación de más actores en la producción minera, ya que el Estado por sí solo, es ineficaz e ineficiente en la explotación, necesitando que los inversionistas privados aporten el conocimiento especializado, inyecten capital y participen en los riesgos que la actividad misma conlleva.

La sensación de la población respecto a las ganancias inesperadas de las empresas mineras y, el gran potencial asociado a la actividad minera para generar riquezas **para la nación toda**, plantea el problema de conjugar una multiplicidad de intereses. Por una parte, asegurar que una porción justa y razonable de las utilidades que aparentemente son simplemente “extraídas” de la tierra de un país, y por otra, que el dinamismo y el impulso económico del sector minero no decaiga, sino que, incluso se potencie y aumente su competitividad y eficiencia.

El debate sobre el tema en Chile ha sido realizado parcialmente, hasta ahora, y debido a decisiones y circunstancias exógenas a los gobiernos y sistema político – Exxon Minerals decide vender Disputada de Las Condes el año 2002- o más recientemente, debido a los requerimientos derivados de un terremoto (Hernandez, 2012)

Hoy, con el aparente advenimiento de una importante demanda de litio y de productos fabricados con él, derivada de un explosivo mercado de artefactos electrónicos, se vuelve a plantear la pregunta sobre si Chile recibe lo suficiente de quienes extraen los recursos que la nación siente propios. Esto evidentemente pone sobre la mesa el necesario debate sobre cuál es la mejor manera de regular la tributación del sector minero. Sin embargo, no debe ser este el único factor que impulse la discusión. La mirada a largo plazo necesariamente contempla la sustentabilidad de la minería, al igual que la proyección del país como un ambiente atractivo para hacer negocios, como consecuencia de contar con un Estado respetuoso de los acuerdos que suscribe, de un escenario político estable dentro de la región y su modelo económico de libre mercado abierto al mundo, que ciertamente podría haberse serio y hasta permanentemente dañado si es que se llegaran a aplicar políticas en extremo agresivas, como la nacionalización de yacimientos.

Este escenario de competencia y eficiencia hace imperativo la participación de inversionistas privados que jueguen un rol importante en el desarrollo del sector. Su interés radica en las riquezas o excedentes económicos que genera la minería, formando una relación estrecha entre estos inversores y el Estado, porque entre más potencial económico encuentren los privados para explorar, desarrollar y explotar yacimientos mineros, mayores serán los beneficios en los ingresos fiscales.

El aumento sin precedentes experimentado por el precio del cobre en los últimos años, ha tenido importantes impactos sobre la tributación de las empresas mineras, la que se relaciona directamente con la recaudación fiscal.

Sin duda el modelo chileno, es reconocido internacionalmente como **estable y serio**, características importantes a la hora de invertir capital en un país. Las compañías extranjeras que deciden invertir, se encuentran mayormente influidas por el retorno de utilidades que puedan percibir, por lo que se hace importante la estabilidad del régimen tributario existente, ya que, estas son muy cuidadosas frente a posibles cambios en la carga impositiva una vez que han hecho su inversión y que atendida la naturaleza de la actividad ya no es posible moverla.

El Estado reconoce el gran potencial económico de la actividad y por ello es común que imponga gravámenes específicos sobre ella. Una de las principales formas de ingresos gubernamentales de la explotación minera es el Royalty, más comúnmente señalado como el pago debido al dueño a cambio del derecho de extraer el mineral (Otto, 2007). Dicho gravamen es un impuesto único para el sector de los recursos naturales y se ha manifestado en una amplia variedad de formas, en ocasiones basado en medidas de rentabilidad, pero más comúnmente en la cantidad de material producido o su valor (Otto, 2007).

Entre las recomendaciones de carácter general que se formulan internacionalmente al momento de establecer gravámenes sobre actividades extractivas de recursos naturales, se reconocen, entre otras, la consideración de los efectos acumulativos que puedan tener los impuestos en la economía de la mina y los niveles potenciales de las futuras inversiones, los ingresos a largo plazo que puede brindar un sector minero sustentable y la fuerte competencia existente entre los países que poseen yacimientos mineros para atraer inversión privada. Serán estos los criterios que guiarán el estudio presentado en este trabajo.

Frecuentemente los Estados han dado un tratamiento especial a la actividad minera basándose en que el sector tiene características particulares.

Las compañías que se deciden a invertir tienen grandes periodos de tiempo en donde no hay utilidades, el monto de capital invertido es elevado, las rentas que se pueden obtener se basan en los precios de los commodities a nivel internacional lo que lo hace más propenso a las alzas y bajas del mercado, se incurren en grandes costos operacionales, el uso de tecnología especializada es indispensable, entre muchos otros.

El presente trabajo tiene como objetivo exponer en términos generales el sistema tributario establecido en Chile para la actividad minera, recoger de la experiencia comparada los caracteres y particularidades que presentan las distintas legislaciones de países con una amplia y exitosa tradición minera, como también la de aquellos que por primera vez se ven en la necesidad de regular la materia.

Hecho esto, intentaremos proponer algunos aspectos de los distintos sistemas estudiados que pudieran tener un impacto positivo en nuestro país, tanto desde el prisma de la mayor recaudación del Fisco, como del posicionamiento de Chile como un importante actor en el panorama económico mundial, teniendo siempre en cuenta la naturaleza de la actividad por sí misma y sus particularidades en Chile.

2 CAPITULO I: SISTEMA CHILENO

2.1 Porque el sector minero es único

El desarrollo de un proyecto minero presenta una serie de particularidades que lo diferencian de otros rubros. La cantidad de capital que es necesario invertir para llevar a cabo una explotación minera a gran escala es muy alta. Según cifras de la SONAMI, entre los años 2001 y 2010 se desembolsaron US\$40.000mn en proyectos en el sector minero en Chile. La misma cifra aumenta a US\$80.000mn para el período proyectado 2011-2018, según la misma entidad. La mayor parte de las inversiones se concentrarán en construcción (US\$36.000mn) y la compra de maquinaria y equipos (US\$32.000mn), según SONAMI.

La mitad de los US\$12.000mn restantes se destinará a servicios de ingeniería. Además de dichos costos, un proyecto minero debe contemplar importantes recursos para llevar a cabo las labores de prospección, exploración y diseño del proyecto.

En razón de ello, una segunda particularidad viene dada por la gran cantidad de tiempo necesaria para que el proyecto alcance un punto en que el proyecto alcance un punto de óptimo funcionamiento. Todo ello obliga a que la esta actividad reciba un tratamiento particular desde el punto de la legislación aplicable, en ámbitos tan diversos como las formas de concesión de derechos para explotar una mina, las relaciones laborales, y por cierto también el sistema tributario aplicable.

Podremos apreciar dicho tratamiento especial que hace el Derecho tributario de las distintas naciones que presentaremos.

2.2 Características de la tributación minera en general

Tratándose de imponer gravámenes a la actividad minera, los gobiernos cuentan con una amplia gama de alternativas a la hora de diseñar un régimen tributario que la afecte específicamente. Los objetivos perseguidos por los Estados al establecer dichas cargas son por una parte, conseguir estabilidad en la recaudación y maximizar la eficiencia económica del sector gravado. Estas metas se encuentran en oposición, pues al aumentar las cargas que debe soportar un actor económico al desarrollar una actividad, consiguiendo con ello el Estado un aumento en los ingresos fiscales, se aumentan también los costos de desarrollar dicha actividad, lo que trae como consecuencia que el incentivo para invertir en ella disminuya, constituyendo esto una distorsión de la economía y evidentemente un efecto que debe ser evitado a la hora de evaluar el establecimiento de un nuevo sistema tributario.

Los distintos sistemas de tributación de la actividad minera a nivel comparado pueden ser divididos en dos grandes categorías: Los impuestos "in rem", que son cobros establecidos sobre el yacimiento mineral o sobre los insumos o acciones requeridos para explotarlos. Dentro de esta categoría encontramos, entre otros, los royalties de base unitaria y royalties "*ad valorem*", que serán analizados con mayor detención más adelante. La segunda categoría es la de impuestos "*in personam*", que son cobros por concepto de alguna definición de ingresos netos, esto es, ingresos menos ciertos gastos calificaros. En esta categoría, están los royalties basados en alguna medida de ingreso y los basados en alguna medida de utilidad.

Los de la primera clase tienden a generar mayores distorsiones en la toma de decisiones relativas a las leyes de corte del mineral, la vida útil de la mina y sus reservas que los de la segunda clase (Otto, 2006).

2.2.1 Impuestos in rem

Royalty de base unitaria

Es un tipo de impuesto que impone un cargo fijo por unidad de mineral, la que puede ser considerada al momento de la extracción o venta del mismo. Su objetivo principal es proporcionar un flujo estable de ingresos, ya que al no considerar el precio del mineral extraído en el mercado internacional, no le afectan las variaciones que experimente dicho precio a lo largo del tiempo. Fue sido utilizado en la esfera industrial a granel, pero en la actualidad ha perdido presencia debido al surgimiento de alternativas más eficientes y atractivas tanto para inversionistas como para gobiernos.

Royalty ad valorem

Es un tipo de impuesto que toma como base un porcentaje del valor de los minerales extraídos, valor que será considerado de la manera en que lo establezca el Estado respectivo. Su objetivo es recaudar una mayor cantidad de recursos en aquellos períodos en que el mineral extraído experimente alzas en los precios internacionales. Su utilización fue bastante común, sin embargo, también ha cedido espacio a nuevas formas impositivas. Entre los países que actualmente lo aplican encontramos a Rusia y algunos estados de Estados Unidos (Ginsburg, 2008).

2.2.2 Impuestos in personam

Impuesto sobre utilidades netas o valor neto:

Su base está constituida por los ingresos totales menos ciertos costos y/o gastos deducibles. El que un gasto o costo sea deducible obedecerá al criterio seguido por la legislación de cada nación. Este tipo de gravamen persigue la obtención de recursos sobre la base de la capacidad de pago del contribuyente. Es utilizado en naciones con que cuentan con una administración tributaria eficiente y desarrollada, tales como Canadá y Sudáfrica (PwC Global Mining Group, 2010).

Impuesto sobre ganancias inesperadas:

Tal como lo indica su denominación, este impuesto se aplica sobre el monto de las ganancias que superen las expectativas en un determinado período, ya sea por una importante alza en el precio del mineral, ya por una optimización del proceso productivo que aumente la rentabilidad de la operación minera. Generalmente esta modalidad convive con otra forma de impuesto, como el impuesto sobre utilidades netas. Recientemente fue discutido en Australia, aunque sin éxito, debido a una fuerte presión ejercida por las empresas mineras para evitar su promulgación. Algunos países africanos como Zambia, un importante exportador de cobre, han considerado la implementación de un mecanismo que grave en mayor medida las utilidades inesperadas.

2.3 Sistema Chileno, características.

2.3.1 Generalidades sobre la tributación minera

El sistema tributario chileno se caracteriza por tener pluralidad de regímenes en materia de tributación minera. La ley de impuesto a la renta en los artículos 22 n°1 y 34 distingue entre pequeña minería artesanal, mediana y gran minería, los cuales estarán sujetos a impuesto a la renta de primera categoría. Sin embargo, el mismo cuerpo normativo, en los artículos 64 bis y 64 ter establece un impuesto específico a la actividad minera, normas que fueron incorporadas por la ley 20.026 y posteriormente modificada por la ley 20.469.

2.3.1.1 Impuesto a la renta de primera categoría

Nuestro ordenamiento jurídico contempla regímenes especiales para la pequeña y mediana minería, los que, por no ser objeto de estudio en el presente trabajo, no serán desarrollados.

- *Tributación de la gran minería*

Este régimen queda sujeto al impuesto de primera categoría, determinada en base a renta efectiva mediante contabilidad completa, de acuerdo a los artículos 29 a 33 de LIR.

Este es el mecanismo de determinación usado por la gran mayoría de las empresas en Chile (Infante, 2010).

Según el artículo 34 n°2 quedaran sujetos a esta:

a. Las Sociedades Anónimas.

b. Las Sociedades en Comanditas por Acciones.

c. Contribuyentes que a cualquier título posean o exploten yacimientos mineros cuyas ventas anuales excedan de 36.000 toneladas de mineral metálico no ferroso.

d. Contribuyentes que a cualquier título posean o exploten yacimientos mineros cuyas ventas anuales excedan de 2.000 unidades tributarias de cualquier mineral.

Para este efecto, las ventas de cada mes deberán expresarse en unidades tributables mensuales de acuerdo al valor de esta en el periodo respectivo.

El contribuyente que deba tributar de acuerdo a este sistema, quedará obligado a declarar sus rentas efectivas a contar del 1 de enero del año siguiente a aquel en que se cumplan los requisitos que obligue este régimen, y no podrá volver al sistema de renta presunta.

Se exceptúan de esta hipótesis los contribuyentes que no hayan desarrollado actividades mineras por cinco ejercicios consecutivos o más, caso en el cual deberán estarse a las reglas generales señaladas en el artículo 34 determinar si se aplica o no el régimen de renta efectiva. Para los efectos de computar el plazo de cinco ejercicios se considerará que el contribuyente desarrolla actividades mineras cuando arrienda o cede en cualquier forma el goce de concesiones mineras cuya propiedad o usufructo conserva.

Para saber si se cumplen con los límites fijados en el inciso 1 del número 2 del artículo 34, se debe sumar el total de las ventas del contribuyente, el total de las ventas de las sociedades con las que el contribuyente esté relacionado y que realicen actividades mineras. Así mismo, se deberán considerar las ventas de las comunidades de las que sea comunero. Si al efectuar las operaciones señaladas el resultado obtenido excede cualquiera de los límites referidos, tanto el contribuyente como la sociedad o comunidad con las que está relacionado deberán determinar el impuesto sobre la base de renta efectiva según contabilidad completa.

Las personas que tomen en arrendamiento, o que a otro título de mera tenencia exploten, el todo o parte de pertenencias de contribuyentes que deban tributar en conformidad con lo dispuesto en este número, quedarán sujetas a ese mismo régimen.

Después de aplicar las normas de los incisos anteriores, los contribuyentes cuyas ventas anuales no excedan de 500 unidades tributarias anuales, cualquiera sea el mineral, podrán continuar sujetos al régimen de renta presunta.

2.3.1.2 El impuesto específico a la actividad minera

Un impuesto específico a la actividad minera, fue promulgado el 25 de mayo del 2005. Modifica el DL 824 sobre impuesto a la renta, modifica el DL 600 sobre estatuto de inversión extranjera, y entrega atribuciones especiales a COCHILCO.

Como decíamos, esta ley incorpora el título IV bis “Impuesto Específico a la Actividad Minera” a la Ley de Impuesto a la Renta, dicta el artículo 64 bis que señala “establécese un impuesto específico a la renta operacional de la actividad minera obtenida por un explotador minero...”. Los elementos de esta impuesto son los siguientes:

a. Sujeto Activo

Con ello se hace referencia al acreedor del tributo, en este caso, el Estado.

b. Sujeto pasivo

El sujeto pasivo es el deudor del tributo, o sea, la persona que según la ley se encuentra obligada a pagar los tributos, figurando como parte en la relación jurídica correspondiente. También se le denomina “Contribuyente”.

El artículo 64 bis de LIR señala que el sujeto pasivo es el “***Explotador minero***”, definido “*como toda persona natural o jurídica que extraiga sustancias minerales de carácter concesible y las venda en cualquier estado productivo en que se encuentren*” (DL 824 Ley de Impuesto a la Renta, año 2005). Algunos autores señalan que el sujeto pasivo es cualquier persona que explote sustancias concesibles y que las venda, sea a título de dueño, arrendatario, comodatario de la concesión o cualquier otro título translaticio de dominio (Hernández, 2012).

Debemos agregar que para ser sujeto pasivo de este impuesto, no basta con ser explotador minero, sino que debe además vender su producción en cualquier estado en que se encuentre, ya sea en mineral, concentrados, pastas, ánodos, cátodos, etc.

De esta manera, pareciera ser que todo aquel que tenga por giro la explotación minera es sujeto pasivo de este impuesto, lo que es un error, ya que la disposición transitoria segunda de la ley 20.026 señala que aquellos inversionistas extranjeros y empresas receptoras de sus aportes que mantengan vigente un contrato de inversión extranjera suscrito con el Estado de Chile conforme al DL 600, con anterioridad al día 1 de Diciembre del 2004, no se les aplicará el impuesto específico del artículo 64 bis del DL 824, mientras gocen de sus derechos contenidos en los artículos 7 y 11 bis del D.L. 600; es decir, se excluyen aquellos sujetos que gocen de invariabilidad tributaria. Una vez vencido el plazo de vigencia de dichos derechos, o una vez que las empresas renuncien a ellos, las empresas receptoras quedarán en todo sujetas al impuesto específico a la actividad minera.

Debemos precisar, entonces, que podemos encontrar 4 tipos de contribuyentes del royalty de la ley 20.026, los cuales son:

Aquellos que no están afectos a él porque están protegidos por la invariabilidad tributaria del DL 600, porque no consintieron en su aplicación el año 2005.

Contribuyentes que consintieron en someterse al royalty, o que obtuvieron la invariabilidad del 11 ter del DL 600 entre el año 2005 y el año 2010, y no la renunciaron el año 2010, por lo que siguen afectos al royalty según las normas aprobadas en 2005.

Contribuyentes que sí renunciaron a sus invariabilidades el año 2010 por lo que tienen derecho a tasas transitorias más bajas de royalty, aunque con las reglas de cálculo de base imponible y progresión de la ley aprobada en 2010; y

Contribuyentes que se les aplica el royalty según el texto actual de la ley aprobado el año 2010 (Infante, Tributación de la Minería, situación actual en Chile, página 11, año 2010).

Según la sala de prensa del Ministerio de Hacienda del año 2010, el 100% de las empresas de la gran minería privada se acogió al nuevo régimen tributario.

La ley 20.026 define, además, la “**Venta**” la cual es “*todo acto jurídico celebrado por el explotador minero que tenga por finalidad o pueda producir el efecto de transferir la propiedad de un producto minero*”, por tanto, se entiende un concepto amplio de aquella.

Finalmente hay sujetos que no conforman el sujeto pasivo, como lo son la ENAMI (Empresa Nacional de Minería), la que no está obligada a pagar este impuesto porque es un productor puramente industrial, no es explotador minero, al tratar, fundir o refinar los minerales de terceros, sino que el obligado al pago es el minero que vendió su producción a ENAMI (si no se encuentra en los casos de exención de este impuesto, como veremos); o que la vendió a terceros a través de ENAMI (Hernández, 2012).

Distinto es el caso de CODELCO, que si entra en el concepto de Explotador minero porque es la misma empresa la que trata, funde y refina minerales, que en su gran mayoría son de extracción y producción propias.

c. Hecho gravado

Según el profesor Ítalo Paolinelli, hecho gravado “*es el hecho o conjunto de hechos a los cuales el legislador vincula el nacimiento de la obligación jurídica de pagar un tributo*”. En el impuesto especial a la actividad minera, el hecho gravado es “*la Renta Operacional de la actividad minera*”, obtenido por el explotador minero, tal como indica el artículo 64 bis inciso primero. Si bien esto está revelado en la ley 20.026, dicho concepto no fue definido sino hasta la ley 20.469 del año 2011.

Solo se aplica si hay resultados positivos en la renta operacional del minero, y no sobre la extracción, ni sobre la venta. El criterio del legislador, en este caso, fue gravar a la actividad minera solo en el caso de que el contribuyente obtuviera utilidades.

¿Cuándo se devenga el impuesto?

A propósito de la definición de sujeto pasivo, se puede desprender que el impuesto específico a la actividad minera se devenga desde el momento en que se genera la utilidad operacional (Hernández, 2012). Si esta utilidad se determina anualmente, este momento ocurre el 31 de diciembre de cada año, o en la fecha de término de actividades.

d. Base Imponible

La base imponible representa uno de los elementos constitutivos del hecho imponible y responde a la necesidad de cuantificar dicho presupuesto de hecho a fin de aplicar sobre esa cantidad el porcentaje o la escala progresiva cuya utilización dará como resultado el importe del

impuesto (Jarach, 1996) y de acuerdo al artículo 64 bis inciso primero, *es el monto en dinero que representa la renta operacional de la actividad minera obtenida por un explotador minero.*

Para poder calcular esta base imponible se deben efectuar los siguientes ajustes a la renta líquida imponible determinada en los artículos 29 a 33 (base del impuesto a la renta de Primera categoría), de la ley 20.026, que son los siguientes:

a) Se deducen los ingresos que no provengan directamente de la venta de productos mineros.

b) Se agregan los gastos y costos necesarios para producir los ingresos a que se refiere el número 1 precedente. Deberán, asimismo, agregarse los gastos de imputación común del explotador minero que no sean asignables exclusivamente a un determinado tipo de ingresos, en la misma proporción que representen los ingresos a que se refiere el numeral precedente respecto del total de los ingresos brutos del explotador minero.

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

- Los intereses referidos en el número 1°

- Las pérdidas de ejercicios anteriores a que hace referencia el número 3

- El cargo por depreciación acelerada

- La diferencia, de existir, que se produzca entre la deducción de gastos de organización y puesta en marcha, a que se refiere el número 9°, amortizados en un plazo inferior a seis años y la proporción que hubiese correspondido deducir por la amortización de dichos gastos en partes iguales, en el plazo de seis años. La diferencia que resulte de aplicar lo dispuesto en esta letra se amortizará en el tiempo que reste para completar, en cada caso, los seis ejercicios,

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

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

e) Tasa

Es el porcentaje que fija la ley y que se aplica sobre la base imponible, y que determina el monto del impuesto a pagar. Se aplica a la base imponible del explotador minero. En la ley 20.036 la tasa varía de un 0.5% a un 5%. Sin embargo, ésta no va en directa relación a la renta operacional, sino que, en razón de las ventas anuales de la unidad productiva.

El impuesto específico a la actividad minera posee una tasa progresiva y está señalada expresamente en las letras i), ii) y iii) del artículo 64 bis, los cuales son los siguientes:

Toneladas Métricas de Cobre fino	Tasa
Ventas iguales o inferiores a 12.000 TMCF	Exento
Sobre la parte que exceda al valor equivalente a 12.000 TMCF a 15.000 TMCF	0.5%
Sobre la parte que exceda al valor equivalente a 15.000 TMCF a 20.000 TMCF	1%
Sobre la parte que exceda al valor equivalente a 20.000 TMCF a 25.000 TMCF	1.5%
Sobre la parte que exceda al valor equivalente a 25.000 TMCF a 30.000 TMCF	2%
Sobre la parte que exceda al valor equivalente a 30.000 TMCF a 35.000 TMCF	2.5%
Sobre la parte que exceda al valor equivalente a 35.000 TMCF a 40.000 TMCF	3%
Sobre la parte que exceda al valor equivalente a 40.000 TMCF	4,5%
Ventas superiores al equivalente al valor de 50.000 TMCF	5%

Posteriormente con la dictación de la ley 20.469 estas tasas fueron modificadas.

Este equivalente al valor de la tonelada de cobre fino se fija para aplicarse a las utilidades que se produzcan en todas las ventas (menos gastos) de productos mineros, cualquiera que estos sean: oro, plata, minerales de cobre, subproductos, concentrados, etcétera. Para determinar el valor de tonelada de cobre fino se tendrá que atender al valor promedio que el cobre grado A contado, haya presentado en el ejercicio respectivo en la Bolsa de Metales de Londres, el cual es publicado, en moneda nacional, por la Comisión Chilena del Cobre (COCHILCO) dentro de los 30 primeros días de cada año (Hernández, 2012).

Ventas relacionadas

Para determinar la tasa del impuesto específico a la actividad minera, se debe atender a las ventas anuales equivalentes al valor de toneladas de cobre fino. Puede ocurrir que algunos explotadores mineros utilicen figuras legales para evitar el pago del impuesto y así eludirlo, como por ejemplo, dividir las ventas entre dos o más personas jurídicas distintas, creando filiales, etc. Para esto, la ley nos remite al artículo 34 n°2 y este al artículo 20 letra b) del DL 824, el cual expresa que 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 esta a su vez lo está con otra, se entenderá que la persona también está relacionada con esta última y así sucesivamente.

Momento en que se paga el impuesto

El IEAM debe declararse y pagarse en el mismo momento en que se debe pagar el impuesto a la renta, esto según el nuevo número 2 del artículo 65 de LIR modificado por la ley 10.026, a través del formulario 22 del SII presentado el mes de abril de cada año.

2.3.1.3 Modificaciones al impuesto específico: La ley 20469

La ley 20.469 fue promulgada el 15 de octubre del 2011 y publicada en el Diario Oficial el 21 de octubre del mismo año.

Mantiene conceptos de 20.026 pero define otros nuevos como: ingreso operacional minero, producto minero, renta imponible operacional minera, margen operacional minera. Además, modifica las tasas aplicables. Las reformas que esta ley realizó se estructuran en cinco artículos permanentes y seis artículos transitorios. El artículo 1 de esta ley, contiene modificaciones a la ley 20.026, modificando la LIR. Los conceptos que señala son los siguientes:

a. ***Ingresos operacionales mineros:*** todos los ingresos determinados de conformidad a lo establecido en el artículo 29 de la presente ley, 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 esta misma ley.

Este concepto separa los ingresos operacionales mineros de la renta operacional minera.

b. ***Renta imponible operacional minera:*** corresponde a la renta líquida imponible del contribuyente con los ajustes contemplados en el artículo 64 ter de la presente ley.

El artículo 64 ter precisa que el proceso de determinación de la RIOM se inicia con la utilidad líquida de Primera Categoría del contribuyente y ordena realizar los ajustes que permitan que en la base imponible del IEAM no haya ni ingresos, ni egresos, ni beneficios que solo correspondan a primera categoría y no al IEAM (Hernández, 2012). Para determinar la base imponible de este impuesto específico, se sigue el mismo mecanismo que señala la ley **20.026**.

c. **Margen operacional minero (MOM):** el cociente, multiplicado por cien, que resulte de dividir la renta imponible operacional minera por los ingresos operacionales mineros del contribuyente.

Este es un concepto nuevo, creado por la ley 20.469 para permitir la aplicación del aumento progresivo de las tasas, solo para explotadores mineros que produzcan y vendan el equivalente del valor de 50.000 TMCF al año.

A su vez, dicha nueva ley modifica las tasas del impuesto específico a la actividad minera:

Toneladas Métricas de Cobre fino	Tasa
Ventas iguales o inferiores a 12.000 TMCF	Exento
Sobre la parte que exceda al valor equivalente a 12.000 TMCF a 15.000 TMCF	0.5%
Sobre la parte que exceda al valor equivalente a 15.000 TMCF a 20.000 TMCF	1%
Sobre la parte que exceda al valor equivalente a 20.000 TMCF a 25.000 TMCF	1.5%
Sobre la parte que exceda al valor equivalente a 25.000 TMCF a 30.000 TMCF	2%
Sobre la parte que exceda al valor equivalente a 30.000 TMCF a 35.000 TMCF	2.5%
Sobre la parte que exceda al valor equivalente a 35.000 TMCF a 40.000 TMCF	3%
Sobre la parte que exceda al valor equivalente a 40.000 TMCF	4,5%
Ventas superiores al equivalente al valor de 50.000 TMCF	5%

Estas tasas no tienen ningún cambio respecto de la ley 20.026 con la 20.469.

El verdadero cambio se produjo en el caso de los explotadores mineros que cuyas ventas excedan de las 50.000 TMCF, y para ello las tasas que se les aplicará son variables de acuerdo a una escala progresiva por tramos, dependiendo del margen operacional minero del respectivo ejercicio y no de acuerdo a la progresión de sus ventas (Hernández, 2012). Las tasas son las siguientes:

Sobre la parte que excede del Margen Operacional Minero	Tasa
Si el MOM es igual o inferior a 35	5%
Sobre la parte del MOM que excede de 35 y no sobrepase de 40	8%
Sobre la parte del MOM que excede de 40 y no sobrepase de 45	10,5%
Sobre la parte del MOM que exceda de 45 y no sobrepase de 50	13%
Sobre la parte del MOM que excede de 50 y no sobrepase de 55	15,5%
Sobre la parte del MOM que exceda de 55 y no sobrepase de 60	18%
Sobre la parte del MOM que exceda de 60 y no sobrepase de 65	21%
Sobre la parte del MOM que exceda de 65 y no sobrepase de 70	24%
Sobre la parte del MOM que exceda de 70 y no sobrepase de 75	27,5%
Sobre la parte del MOM que exceda de 75 y no sobrepase de 80	31%
Sobre la parte del MOM que exceda de 80 y no sobrepase de 85	34,5%
Si el MOM excede de 85 ¹	14%

Artículo 64 bis letra c) de la LIR modificada por la ley 20.469

En materia de ventas relacionadas, la ley 20.469 se remite a la ley 20.026 por lo que no hubo cambios en este punto.

De igual manera, la forma de determinar la Tonelada Métrica de Cobre Fino (TMCF) es la misma que la señalada en la ley 20.026, por lo que nos remitimos a lo ya expuesto.

Otra novedad de esta ley es que le concede nuevas facultades al Servicio de Impuesto Internos, el cual podrá impugnar el precio de las 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, pero fundamentando su decisión considerando los precios que determine la Comisión Chilena del Cobre (artículo 64 ter n°5).

La ley 20.469 repite lo señalado en la ley 20.026 sobre la manera de fijar la Renta imponible operacional minera, por lo que la base imponible del impuesto específico no sufre cambios en su determinación, repitiendo el mismo proceso ya señalado.

El artículo 2 de la ley 20.469 establece modificaciones a la DL 600 sobre Estatuto de la Inversión extranjera para una correcta concordancia con los artículos 64 bis y ter de la ley de impuesto a la renta.

¹ Esta tasa se aplica a toda la utilidad y no sólo a la que exceda del tramo anterior.

El artículo 3 crea un Fondo de Inversión y Reconvención Regional, financiados con fondos de la Ley de Presupuestos, cuyo objetivo es financiar obras de desarrollo de los gobiernos regionales y municipales del país. Mediante decretos supremos de Hacienda e interior, se regulará la administración, operación, destino y distribución de estos recursos.

El artículo 5 señala que el Servicio Nacional de Aduanas tendrá la obligación de analizar la composición de las exportaciones de concentrados de cobre y sus subproductos (Ag, Au, Mb, entre otros). Dicho análisis deberá cubrir entre un 3% y 10% del total de las exportaciones de concentrado.

Los artículos transitorios de esta ley establecieron beneficios tributarios para que los explotadores mineros se acogieran a las nuevas normas, ya que, anteriormente se habían amparado en las normas de la ley 20.026 teniendo asegurado la invariabilidad sobre eventuales aumentos en la carga por concepto de IEAM que pudieran establecerse en leyes posteriores, lo cual efectivamente estableció esta nueva ley (Hernández, 2012).

2.3.2 Gastos de exploración, explotación y patentes mineras.

a. Gastos de Exploración

Solo en contadas excepciones existen beneficios a la exploración minera y estos se enfocan en la pequeña minería. Una empresa que incurre en estos gastos tiene que activarlos separadamente por proyecto. El futuro de dicho gasto activado dependerá de lo que suceda en el proyecto o la propiedad minera.

Si el proyecto entra en fase de explotación, los gastos de exploración activados son considerados “gastos de organización y puesta en marcha” sujetos al artículo 31 n° 9 de la LIR, el cual señala que se pueden amortizar hasta en un lapso de seis ejercicios consecutivos contados desde que se generaron dichos gastos o desde el año en que la empresa comience a generar ingresos de su actividad principal, cuando este hecho sea posterior a la fecha en que se originaron los gastos (Oficio N°297 de 1982 y Oficio N°1559 de 1991 del SII).

Anteriormente se consideraba que los gastos de exploración podían constituir un mayor costo de la pertenencia minera, e indirectamente, mayor costo de venta del mineral extraído, pero el Decreto Supremo del Ministerio de Minería n° 209 de 1990 que regula la determinación del costo de venta de los minerales descartó esta posibilidad.

Si se abandona un proyecto minero en la fase de exploración, se entiende que los gastos de exploración activados asociados con el proyecto pueden amortizarse en su totalidad en el año que se tome la decisión de abandonarlo, siendo dicha amortización un gasto deducible. La decisión de no continuar en el proyecto se exterioriza mediante el no pago de las patentes del periodo (Oficio N°99 de 2010 del SII).

Con respecto a las pérdidas tributarias del periodo acumuladas son imputables, sin límites de plazo, a las utilidades obtenidas en el futuro por el mismo contribuyente.

Si se vende la propiedad minera a la cual acceden los gastos de propiedad activados, dichos gastos se pueden tratar para ese evento como un mayor costo de la propiedad vendida si dichos gastos precedieron a la constitución de la propiedad minera o amortizarse al momento de la venta, de cualquier forma se llevan a resultados al momento de dicha venta (Oficio N°2446 de 1991 del SII).

Lo anterior expuesto no se refiere al IVA pagado en los servicios y bienes que se adquieren en el período de exploración. Dicho IVA pagado, en la forma de crédito fiscal IVA, se activa de manera separada ante la posibilidad de su recuperación cuando el proyecto entre en explotación ya sea contra los débitos fiscales IVA o como devolución según se explica más abajo. (Infante, 2010)

b. Patentes mineras pagadas en el periodo de explotación

El art. 163 del Código de Minería establece que las patentes mineras no constituyen gasto para efectos fiscales. Sin perjuicio de ello, el mismo artículo señala que las patentes pagadas durante los 5 años que preceden a la entrada en explotación de la propiedad minera a la que amparan se pueden activar como gasto de organización y puesta en marcha. En dicha calidad luego se pueden amortizar en hasta seis ejercicios a contar de la entrada en explotación.

En la práctica lo que esto ha implicado es que en el período de exploración las empresas mineras llevan activados los últimos cinco años de patentes mineras, en espera que se inicie la explotación y se pueda amortizar dicho activo según lo señalado en el párrafo anterior. Dado que el activo amortizable es de sólo cinco años de patentes previo a la explotación, una vez que se acumula un sexto año de patentes, se da de baja el activo en la parte correspondiente al año más antiguo de patentes pagadas. La amortización de esas patentes por la acumulación de un sexto año no es deducible para efectos fiscales. Asimismo, tampoco hay una sanción asociada a la existencia de ese gasto no deducible. (Infante, 2010)

c. La construcción de la mina y la explotación minera

Durante la etapa de exploración la empresa minera va acumulando como activo un crédito fiscal IVA. Si se considera que las actividades de sondaje, prospección y de laboratorios están afectas a IVA con la tasa del 19%, nos encontraremos con la situación que parte importante de los desembolsos durante la exploración están, en la práctica, financiando el IVA.

Este cargo financiero ha sido criticado como uno de los frenos a la actividad de exploración minera, por lo que el Ministro de Minería anunció el proyecto para establecer recuperaciones adelantadas de los IVA acumulados en exploración minera. (Infante, 2010)

El IVA crédito acumulado en una compañía puede ser utilizado de la forma regular mediante la imputación a los débitos fiscales producidos por las ventas o servicios prestados por dicha empresa. Adicionalmente, en el caso de créditos fiscales IVA acumulados en la adquisición de activos fijos, si transcurridos seis meses desde la adquisición o construcción del mencionado activo fijo el crédito fiscal aún no es imputado contra el débito fiscal, es posible solicitar su devolución. Sin perjuicio de lo anterior, para el caso de empresas exportadoras, hay otros dos mecanismos disponibles para la recuperación de los créditos fiscales IVA:

(a) Luego de cada exportación, se puede solicitar la devolución de los créditos fiscales acumulados hasta la fecha de tal exportación.

(b) En el caso que la empresa aún no esté en producción, es posible presentar al Ministerio de Economía un proyecto de inversión, en el cual se describe la actividad a desarrollar, la producción esperada, las ventas locales y exportaciones estimadas y otros datos. Luego de aprobado dicho proyecto, la empresa tendrá derecho a recuperar los créditos fiscales vinculados a la futura actividad exportadora dentro del mes siguiente a aquel en que se incurrieron. Dicha recuperación incluye el crédito fiscales acumulado hasta la fecha en que se presentó el proyecto de inversión (Oficio N°3158 de 1990).

La mediana y gran minería en Chile son esencialmente actividades enfocadas en la exportación de sus productos. Por lo anterior, una vez que un proyecto minero ha alcanzado el estado de factibilidad minera, es decir, se conocen los detalles necesarios para presentar un proyecto de inversión detallado al Ministerio de Economía, se hace tal presentación a fin de recuperar los créditos fiscales IVA acumulados y recuperar mensualmente los IVA que se paguen en el proceso de construcción de la mina y sus plantas asociadas (Infante, 2010)

3 CAPITULO II: SISTEMAS COMPARADOS

A continuación analizaremos los sistemas tributarios de cuatro naciones, a saber, Australia, Canadá, Colombia y Perú, poniendo especial énfasis en los gravámenes que afectan a la actividad minera, identificando sus principales características, los aspectos que han sido destacados por su eficiencia y justicia, como también aquellos puntos que no han tenido los resultados esperados.

Hemos escogido estos países por varias razones. Por una parte, dos de ellos, Australia y Canadá, son países con una amplia tradición en la explotación de recursos no renovables, estando permanentemente a la vanguardia tanto en lo relativo al proceso extractivo mismo, como en el marco regulatorio que envuelve dicha actividad, por lo que se vuelve necesario observar la manera en que han venido haciendo las cosas, no para copiar un modelo y adoptarlo sin más, sino evaluar qué aspectos de su legislación son aquellos que mejores resultados han obtenido y que pensamos sería favorable adoptar en nuestro país.

Hemos incluido también países cercanos al nuestro, tanto geográficamente como en sus sistemas jurídicos, de manera que podamos aproximarnos a los procesos jurídicos que están teniendo lugar en el día de hoy en Perú y Colombia, reflexionar sobre dicha experiencia y también tomar en consideración aquellos nuevos mecanismos regulatorios que han sido recientemente introducidos o que están siendo actualmente discutidos.

3.1 **AUSTRALIA**

3.1.1 **La minería en Australia**

La actividad minera se desarrolla prácticamente en la totalidad del territorio australiano. Algunas áreas donde la minería es particularmente intensa son Goldfields, Peel y Pílbara, en Australia Occidental, el Valle Hunter en Nueva Gales del Sur, Bowen Basin en Queensland y el Valle Latrobe en Victoria y varias partes del interior remoto y semi-árido de Australia.

Un gran número de multinacionales mineras, entre las que se destacan BHP Billiton, Newcrest, Río Tinto, Alcoa, Chalco, Shenhua, Alcan y Xstrata, operan en Australia.

También existe un importante sector de pequeños exploradores y explotadores mineros que cotizan en la Bolsa de Valores Australiana, la Australian Stock Exchange o ASX. Los ingresos que aporta la minería en general, ascienden a casi un 20% del mercado del ASX en términos de capitalización, y casi un tercio del total de las compañías que tienen presencia en el ASX (Exchange, 2006).

3.1.2 Sistema Tributario Australiano

Existen diversas formas de tributación establecidas en Australia. Tanto las personas naturales como las empresas deben pagar tributos en todos los niveles de gobierno, esto es, local, estatal y federal.

Lo anterior, debido a que Australia es un Estado Federal, cuyo poder legislativo se encuentra distribuido entre el Commonwealth y los Estados. Su Constitución Política, en la Sección 51 enumera las áreas sujetas al poder del Commonwealth. En tal escenario, los poderes legislativos del Commonwealth y de los Estados federados son concurrentes, es decir, estos últimos pueden legislar sobre cualquier materia que no esté específicamente prohibida por la Constitución. Ejemplo de lo anterior es la prohibición establecida en la Sección 53, que impide a los Estados legislar sobre ciertas áreas, tales como los servicios públicos federales. La Sección 51 (ii) permite al Commonwealth adoptar leyes que establezcan tributos, siempre que estos no sean discriminatorios entre los Estados o partes de los Estados. Dicha disposición no es sino una manifestación más específica de un principio general encontrado en la Sección 99 que establece que el Commonwealth no puede discriminar entre los estados en materias relativas al tráfico mercantil y a la recaudación de ingresos públicos.

El impuesto que pagan las empresas presenta una tasa proporcional del 30%, sin embargo, a través del sistema de imputación australiano, los residentes no pagan este gravamen sobre las utilidades distribuidas como dividendos por empresas residentes en Australia. Cuando la empresa paga el impuesto, se genera un crédito que luego puede ser aplicado al pago de dividendos en una proporción de 30 centavos por dólar. Los accionistas pueden luego utilizar dicho crédito en contra de sus impuestos individuales a la renta, e incluso solicitar una devolución por exceso de créditos resultante luego de compensar todo impuesto sobre la renta por pagar.

Una empresa se considera australiana si queda comprendida en cualquiera de las siguientes situaciones: que fue constituida en Australia, lleve a cabo negocios en Australia y su centro de administración y control se encuentre en Australia, o si lleva a cabo negocios en Australia y es controlada por accionistas australianos residentes en el país.

La ley australiana establece una tasa progresiva por tramos que grava las rentas percibidas por personas naturales, distinguiendo entre residentes y no residentes.

Residentes año 2012 – 2013	
0 – 18.200	Exento
18.201 – 37.000	19%
37.001 – 80.000	32.5%
80.001 – 1.800.000	37%
1.800.000 y mas	45%

No residentes año 2012 – 2013	
0 – 80.000	32.5%
80.001 – 1.800.000	37%
1.800.000 y mas	45%

Valores expresados en Dólares australianos, equivalente a 504 pesos chilenos al 27 de noviembre 2012.

Cabe señalar que mientras los residentes tienen un tramo exento, los no residentes no pagan el gravamen del 1,5% sobre la renta destinada a financiar el sistema de salud australiano.

3.1.3 Los tributos a la minería

Hasta el mes de junio de 2012, las compañías mineras pagaban royalties a los estados en que operan, los que varían dependiendo del mineral extraído. Éste enfoque ha estado a la vanguardia y ha sido imitado en algunas naciones, ya que tiene la ventaja de tomar en consideración las distintas particularidades de la actividad extractiva de cada recurso mineral. Sin embargo, la desventaja radica en el alto grado de desarrollo exigido a la administración tributaria, necesario para una adecuada fiscalización. Dado que cada estado puede establecer distintos gravámenes, con distintas tasas, y al mismo tiempo, distinguir entre los distintos minerales, no nos detendremos a analizar el detalle de dicha normativa.

En términos generales, el año 2001 las compañías mineras pagaban aproximadamente un 40% de sus ganancias por concepto de royalties a los gobiernos estatales. Hoy, contrario a lo que podría pensarse debido al gran aumento que han experimentado los precios de los *commodities*, las mismas compañías pagan cerca de un 20% de sus ganancias. Este hecho despertó en la comunidad australiana una fuerte convicción de que no estaban recibiendo una justa parte de las riquezas extraídas de su territorio, lo que trajo como consecuencia la presentación de un proyecto que impone un nuevo régimen de tributación a la minería, que en sus caracteres generales exponemos a continuación (Bludge, 2009).

El Minerals Resouces Rent Tax (MRRT) es un gravamen recientemente aprobado por el Parlamento de Australia que grava las utilidades generadas por la explotación de recursos no renovables. El capítulo preliminar de la referida normativa expresamente señala en su sección 1-10 que “el objeto de esta Ley es asegurar que la comunidad australiana reciba una adecuada compensación de sus ‘recursos gravables’, en consideración a: (a) el valor inherente de los recursos, (b) la naturaleza no renovable de los recursos, y (c) el grado en que dichos recursos pueden ser gravados por los royalties del Commonwealth, el Estado o el Territorio. Luego en su sección 20-5 define recursos gravables como: “cualquier cantidad de (a) hierro, (b) carbón, (c) un elemento que sea resultado de un proceso en el que se consuma o destruya hierro o carbón sin ser extraído, o (d) gas de veta de carbón extraído como un incidente necesario de la minería.

No se tendrá en consideración el uso que se le dará al recurso ni qué se producirá con él luego de su extracción.

Se aplica una tasa del 30% a las “super ganancias”, que sólo tendrán que pagar aquellas empresas mineras cuyas utilidades anuales, determinadas mediante un procedimiento de depuración que la propia ley indica, superen los 75 millones de dólares anuales. De esta manera se busca proteger a los pequeños mineros. Originalmente, el proyecto tenía un límite de 50 millones de dólares, que luego fue corregido, con lo que aproximadamente 320 compañías mineras quedarán afectas al gravamen (Australian Government, 2012).

Este mecanismo por medio del cual se grava en una mayor medida solamente aquellas ganancias que exceden de los límites normales, tiene la gran ventaja de que sólo se activará, evidentemente, cuándo se cumpla el presupuesto de que existan dichas ganancias excesivas, por lo que al planificar un proyecto minero no debiera representar un desincentivo a la inversión, toda vez que las ganancias razonables que se obtengan, seguirán sujetas al régimen tributario general de royalties. Sin embargo, en términos de recaudación, la ley que terminó siendo aprobada en comparación al proyecto inicialmente presentado, presenta una serie de defectos, entre los cuales destacan la menor tasa a aplicar de un 40% en el proyecto original, la exclusión de recursos de importante valor tales como el oro y el petróleo, y el más importante, que los proyectos existentes no quedarán sujetos al nuevo régimen, sino que este sólo se aplicará a nuevos emprendimientos extractivos. Estos defectos surgen como consecuencia del arduo proceso negociador que tuvo lugar durante la tramitación del proyecto, en el que jugaron un importante rol las empresas mineras, ejerciendo una fuerte presión para evitar que ciertos aspectos relevantes de la normativa quedaran fuera de la ley, como en definitiva ocurrió. Desde un punto de vista económico, el dejar fuera recursos como el oro y el petróleo, implicó que la recaudación del nuevo tributo fuera mucho menor a la esperada, en razón de que dichos minerales representan gran parte del valor total de la actividad minera en Australia. Desde un punto de vista técnico, no se justificaba excluir al oro y al petróleo, toda vez que la forma que adopta el impuesto a las ganancias inesperadas en la Minerals Resource Rent Tax es la de un impuesto a la renta y no un impuesto sobre el valor o el volumen de la producción. (Age, 2010).

3.2 CANADÁ

3.2.1 La minería en Canadá

La industria minera canadiense contribuye con 32 mil millones de dólares al PIB del país, según datos del 2009, dentro de los que se incluyen 7.2 mil millones aportados por la extracción de minerales, 9 mil por la producción de metales, 7 mil del procesamiento de minerales y 11 mil provenientes de actividades manufactureras que utilizan minerales. La minería y sus actividades relacionadas son importantes contribuyentes de las arcas federales, provinciales y territoriales. La industria pagó un estimado de 5.5 mil millones de dólares en impuestos y royalties a los gobiernos federales y provinciales en 2009. La minería sigue siendo la columna vertebral de la economía regional y rural canadiense, creando empleos y crecimiento en más de 115 comunidades a lo largo del país.

Por los últimos 20 años, el aporte de dicha industria al PIB se ha mantenido relativamente estable en torno a un 4.5% del PIB nacional. Dentro de su territorio operan 19 de las principales compañías mineras del mundo, seguido por China con 17, Australia y EEUU con 11 y Sud África con 9 (Columbia, 2010).

3.2.2 Sistema Tributario Canadiense

Al ser Canadá un país federal, los tributos pueden ser establecidos tanto a nivel provincial como federal. El gobierno federal y el provincial mantienen un impuesto sobre la renta de las personas, el que constituye la fuente más significativa de recursos para el estado federal y las provincias, aportando cerca del 40% de la recaudación total (Lee, 2007).

Las empresas pagan un impuesto sobre sus utilidades y sobre el capital. Estos tributos constituyen una porción menor de la recaudación total.

El impuesto es pagado a nivel de la empresa antes de que las utilidades sean distribuidas a los socios o accionistas, según sea el caso. Se les concede un crédito por el impuesto pagado por la empresa, siguiendo un esquema similar al que se encuentra en vigencia en nuestro país (Lee, 2007).

Desde el 1 de enero de 2008 el impuesto a nivel federal que pagan las empresas ha ido disminuyendo cada año desde el 21% al actual 15%.

Las provincias que han celebrado acuerdos de recaudación de impuestos con la Agencia de Recaudación canadiense, gravan a las empresas de su territorio con dos tasas distintas. La primera, llamada “tasa baja”, se aplica a los ingresos provenientes de pequeñas empresas y a los ingresos que no superen los límites establecidos por cada provincia. La segunda, llamada “tasa alta”, se aplica a todo otro ingreso. La tasa baja varía entre cada provincia, siendo la menos gravosa la del 0% establecida por la provincia de Manitoba y la más alta la del 5% establecida en Ontario. La alta va desde un 10% en New Brunswick y un 16% en la provincia Prince Edward Island.

De tal manera, la carga impositiva final para una empresa será del 15%, correspondiente al impuesto a la renta federal, más el impuesto establecido a nivel provincial.

Tratándose del impuesto que pagan las personas naturales residentes, las tasas son las siguientes:

Tramo	Tasa
0 – 10.822	Exenta
10.823 – 42.706	15%
42.707 – 85.413	22%
85.414 – 132.405	26%
132.406 y mas	29%

Valores expresados en Dólares canadienses equivalente a 485 pesos chilenos al 27 de noviembre 2012.

En cuanto a los no residentes, ellos pagan impuestos por las rentas de fuente canadiense que perciban. Dependiendo del tipo de renta, corresponde aplicar distintos gravámenes. Así, el impuesto “Part XIII” afecta al pago de dividendos, pago por regalías y por servicios de administración, entre otros. La tasa de este impuesto es del 25%, a menos que exista un tratado vigente entre Canadá y el país correspondiente que establezca una normativa diferente. El otro impuesto, es el “Part I”, que grava las rentas provenientes del trabajo, ganancias de capital, entre otras.

3.2.3 Los tributos a la minería

Las operaciones mineras en Canadá están sujetas, esencialmente, a un sistema tributario que se divide en tres niveles. Primero, el impuesto federal a la renta grava los ingresos tributables de la empresa, entendiendo por éstos los ingresos menos los gastos operacionales, la depreciación de los bienes de capital y la deducción de los costos de exploración y de desarrollo previos a la producción. Segundo, un impuesto provincial o territorial basado en el mismo o similar ingreso tributable. Tercero, los impuestos mineros, royalties o aranceles son aplicados sobre una suma de los ingresos derivados de la producción, los que varían bastante entre las provincias. Con todo, el pago de estos últimos, a partir del año 2007, es deducible del impuesto federal.

El sistema segrega las operaciones mineras en cuatro clases, (1) exploración y desarrollo, (2) extracción, (3) procesamiento, esto es, concentración, fundición y refinación del mineral, y (4) actividades subsecuentes, tales como fabricación de productos. Sólo las tres primeras actividades son consideradas mineras según la legislación canadiense, y por tanto, quedan sujetas al régimen en comento.

El régimen de tributación minera canadiense presenta una serie de características que han resultado muy atractivas para los inversionistas, lo que ha redundado en que este país esté a la vanguardia de la industria. Entre ellas, destacamos:

- Los sistemas federales, provinciales y territoriales reconocen las características propias de la actividad extractiva minera, esto es, su alto riesgo y el intensivo uso de capital, permitiéndoles recuperar gran parte de la inversión que realicen en capital antes de pagar impuestos
- Las normas sobre impuesto a la renta reconocen la naturaleza cíclica de la industria minera, otorgando la posibilidad de utilizar las pérdidas de arrastre de manera muy conveniente.
- Como la decisión de iniciar un proyecto minero implica un compromiso a largo plazo, se hace necesario un sistema tributario estable, y Canadá lo ha sido por muchos años. Generalmente, los cambios significativos al sistema son implementados a través de un proceso consultivo transparente.

Sin embargo, también presenta algunas desventajas, tales como el altamente complejo sistema que resulta de la imposición de tributos en los niveles ya referidos, configurándose una entramada red normativa, que difiere significativamente entre ciertas provincias. Por otra parte, los gobiernos federales y provinciales han recurrido cada vez con mayor frecuencia a nuevos impuestos para recaudar mayores ingresos, tales como impuestos a la nómina de empleados, impuestos a la propiedad, entre otros, los que, por la naturaleza de la industria minera, no pueden ser trasladados, sino que deben ser absorbidos por la empresa minera (PWC, 2011).

3.3 COLOMBIA

3.3.1 La minería en Colombia

Colombia es uno de los países con más biodiversidad del mundo y alberga a más del 10% de las plantas de las especies de plantas y animales mundiales. Pero hoy en día, el 40% del territorio colombiano está concesionado o solicitado por empresas multinacionales para realizar proyectos de extracción de minerales e hidrocarburos, lo cual refleja la intención del gobierno de convertir el país en una potencia minera, cuestión que tiene consecuencias significativas para el ecosistema y las comunidades rurales (Colombia, 2011).

El crecimiento de la actividad minera y petrolífera representa una cifra cercana al 8% del PIB, dato que permite calificar a Colombia como un país minero al igual que Australia, Chile o Perú (Gaurín, 2011).

3.3.2 Sistema Tributario Colombiano

El sistema general de Colombia tiene los siguientes impuestos:

- A. *Impuesto a la renta***, no existe un régimen especial dirigido al sector minero, sino que, se le aplica el sistema general contenido en el Estatuto Tributario colombiano que tiene algunas disposiciones exclusivas al sector. La tasa es del 33%, y la base gravable en principio corresponde a los ingresos ordinarios y extraordinarios, menos los costos imputables a dichos ingresos, y las deducciones relacionados con la obtención de las mismas.

Rango en UVT	Tasa
0- 1090	Exento
1090 – 1700	19%
1701 – 4100	28%
4101 en adelante	33%

UVT: Unidad Valor Tributario, en el año 2012 corresponde a 26.049 pesos colombianos, equivalentes a 6885 pesos chilenos.

Las empresas que tiene como objeto social exclusivo la minería, pueden excluir de la base para la determinación de la renta presuntiva el valor de los bienes de los activos relacionados de dicha actividad. También el valor patrimonial de los activos asociados con empresas en periodos improductivos puede ser excluido de la base para la determinación de la renta presuntiva (Guarín, 2011).

Como gran parte de las empresas que desarrollan actividades mineras e hidrocarburos se encuentran establecidas en Colombia como sucursales de sociedad extranjeras, solamente se encuentran gravadas las fuentes de ingreso colombianas, sin que haya lugar al pago de impuestos por ingresos de fuente extranjera (Estatuto Tributario de Colombia, 2011).

B. Impuesto a las ganancias ocasionales

Es un impuesto complementario al impuesto a la renta, y los ingresos susceptibles de constituir ganancia ocasional se encuentran descritos taxativamente en el Estatuto Tributario (artículo 299 (Estatuto Tributario de Colombia, 2011)). La tasa aplicable a este impuesto es del 33%, artículo 313 (Estatuto Tributario de Colombia, 2011).

Hasta antes del año 2007 (durante la vigencia del régimen de ajustes integrales por inflación) los ingresos provenientes de ganancias ocasionales se trataban como renta ordinaria, pero después del año 2007, se comienzan a tratar por separado, teniendo como consecuencia, entre otras cosas, que los ingresos por concepto de ganancia ocasional no pueden compensarse con pérdidas fiscales. (Gaurín, 2011)

Dentro de los conceptos que pueden constituir ganancia ocasional, se encuentran aquellos provenientes de venta de activos fijos poseídos dos años o más, así como también aquellos obtenidos por concepto de liquidación de sociedades.

3.3.3 Los Tributos a la Minería

Según el informe de la International Resources Investment Corporation para apoyar la política de mejoramiento de la productividad y competitividad del sector minero, encargado por el gobierno colombiano, en la actividad analizada, los minerales estratégicos son el carbón, el oro y las esmeraldas, el ferro-niquel, materiales de construcción y suministra materias primas (Corporation, 2009, pág. 16).

Colombia es el primer productor de carbón en América Latina y el décimo en el mundo, y el desarrollo minero energético está basado en el oro, el petróleo y el ya mencionado carbón (Colombia, 2011, pág. 5).

Este sector se caracteriza por la prospección, exploración, construcción, montaje, explotación, beneficio y cierre de la mina. También puede enfocarse como el proceso a través del cual los minerales, sin sufrir ninguna transformación en su estructura, son convertidos en un producto final negociable (International Resource Investment Corporation, 2009).

a. Regalías

En la Constitución Colombiana, específicamente, en el artículo 360 se señala que “*la explotación de un recurso natural no renovable causará, a favor del Estado, una contraprestación económica a título de regalía, sin perjuicio del cualquier otro derecho o compensación que se pacte*” (Gaurín, 2011).

Según el informe encargado por el gobierno colombiano a la International Resources Investment Corporation, el sistema de dicho país es el menos competitivo entre las naciones de América Latina, específicamente entre Chile, Perú, Argentina y Brasil. La actual ley de regalías número 141 del año 1994, se desprenden las siguientes tarifas (Gaurín, 2011):

Carbón +3 millones de toneladas	10%
Carbón -3 millones de toneladas	5%
Niquel	12%
Hierro y Cobre	5%
Oro y Plata	4%
Oro en Aluvión	6%
Platino	5%
Sal	12%
Cenizas, yesos, arcilla y grava	1%
Hidrocarburos para la producción igual o superior a 5000 barriles de promedio diario en un mes (KBPD)	8%
Hidrocarburos para una producción entre 5 KMPD y 125 KMPD	X% en donde X=8 (0.1)
Hidrocarburos para una producción entre 125 KMPD y 400 KMPD	20%
Hidrocarburos para una producción entre 400 KMPD y 600 KMPD	Y% en donde Y=20 (0.025)
Hidrocarburos para una producción mayor a 600 KMPD	25%

b. Incentivos Tributarios

Se establecen para propender al desarrollo de las actividades de exploración y explotación minera, entre las cuales están:

1. Las empresas mineras tienen la posibilidad de excluir de la base de renta, el valor patrimonial de los activos vinculados a empresa cuyo objeto social sea exclusivamente la minería, diferentes a las de hidrocarburos, pero en todo caso, estas últimas teniendo la posibilidad de excluir los activos vinculados a empresas en período improductivo.

2. La mas importantes comprende la posibilidad de amortizar las inversiones infructuosas en el año en que se determine tal condición, y dentro de los dos años siguientes al momento en que se determinó tal condición, teniendo en cuenta que en todo caso las pérdidas fiscales pueden ser compensadas con rentas líquidas de ejercicios posteriores sin limitaciones con respecto a la cuantía y el porcentaje.

Para estos efectos, en el artículo 159 del Estatuto Tributario se reitera que para los efectos del artículo 142 del mismo ordenamiento, constituyen inversiones amortizables, las erogaciones efectuadas tanto en áreas de explotación como en áreas no productivas (Gaurín, 2011).

3.4 PERÚ

3.4.1 La minería en Perú

Perú se encuentra ubicado en el noveno lugar en el ranking de Dolbear (Dolbear, 2012) del año 2012, que mide el atractivo en los países para invertir en minería. Este ranking mide diversos aspectos tales como: el sistema económico, político, cuestiones sociales, niveles de corrupción, régimen de impuestos, etcétera.

Este país tiene una larga tradición minera, y esta actividad se ha ido expandiendo desde los años noventa. Es el máximo productor de oro, plata, zinc, plomo y estaño en América Latina, y representó alrededor del 61.8% de las exportaciones y el 5% de la tasa de crecimiento del país en el año 2007 (Aid, 2009).

La Constitución de este país prescribe que el dominio de todos los recursos minerales son patrimonio del Estado, y mediante su ley general de minerías se fijan las condiciones de su utilización y otorgamiento a particulares (Zuzunaga, 2011).

En el caso que nos convoca, en la explotación de recursos minerales el “Estado se encuentra legitimado para recibir una compensación por la pérdida de las reservas de los recursos que le pertenecen a su soberanía” (Zuzunaga, 2011). Esta compensación se denomina “Regalía” y se recurrió a la ley como fuente creadora de ésta.

3.4.2 Sistema Tributario Peruano

Partiremos señalando que en este país se distinguen los ingresos fiscales de tipo: **Tributario-derivado, e ingresos originarios.**

Los **ingresos derivados** son aquellos que el “Estado obtiene por su condición de tal, y que constituyen apropiaciones legítimas del patrimonio de los particulares sustentadas en el “poder” del Estado y la Constitución, pero que no responden a un concepto retributivo-compensatorio, ejemplo de estos, son los tributos y las sanciones” (Zuzunaga, 2011).

Los ingresos originarios “son aquellos que se originan en el propio patrimonio del Estado como consecuencia de los intercambios que realiza como sujeto de una relación económica, ejemplo de estos es el precio por la venta de bienes, el arrendamiento de obras y servicios y las regalías” (Zuzunaga, 2011).

Dentro de los **ingresos derivados** tenemos tributos a nivel del gobierno central, y tributos del gobierno local, los cuales son:

<i>Tributos del gobierno central</i>	<i>Tasa</i>
Impuesto a la renta	30%
Impuesto a los dividendos	4.1%
Impuesto general a las ventas	16%
Impuesto selectivo al consumo	Tasa variable de acuerdo al bien
Impuesto temporal a los activos netos	0.4%
Impuesto a las Transacciones financieras	0.005%
Aranceles	0%, 4%, 6% y 11% (variable de acuerdo al bien)

<i>Tributos del gobierno local</i>	<i>Tasa</i>
Impuesto predial	0.2%, 0.6%, 1% (tasa progresiva)
Impuesto de alcabala	3%
Impuesto al patrimonio vehicular	1%
Impuesto al rodaje	8%
Impuesto de promoción municipal	2%

(Zuzunaga, 2011)

En este caso abordaremos con mayor detalle el impuesto a la renta.

❖ *Impuesto a la Renta*

Este impuesto se encuentra establecido en el Decreto Supremo n° 179-2004. Grava a las rentas de las personas naturales y jurídicas; en este sentido, grava a las rentas de los contribuyentes que provengan del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores (artículo 1 Decreto Supremo 179 – 2004). Tiene una periodicidad anual que se aplica a las rentas obtenidas por los domiciliados en el país sin tener en cuenta la nacionalidad de las personas naturales, el lugar de constitución de las jurídicas, ni la ubicación de la fuente productora (artículo 6 Decreto Supremo 179 – 2004).

Las rentas de fuente peruana están divididas en cinco categorías, además existe un tratamiento especial para rentas percibidas en fuente extranjera:

- Primera categoría: las rentas reales (en efectivo o en especie) del arrendamiento o sub – arrendamiento, el valor de las mejoras, provenientes de los predios rústicos y urbanos o de bienes muebles.
- Segunda categoría: intereses por colocación de capitales, regalías, patentes, rentas vitalicias, derechos de llave y otros.
- Tercera categoría: en general, las derivadas de actividades comerciales, industriales, servicios o negocios.
- Cuarta categoría: las obtenidas por el ejercicio individual de cualquier profesión, ciencia, arte u oficio.
- Quinta categoría: las obtenidas por el trabajo personal prestado en relación de dependencia.

Para los fines de este impuesto, los contribuyentes se dividen en: *contribuyentes domiciliados*, y *contribuyentes no domiciliados* en el Perú y; en *personas jurídicas*, *personas naturales*.

Los contribuyentes domiciliados tributan por sus rentas anuales de fuente mundial, debiendo efectuar anticipos mensuales del impuesto.

En cambio, los contribuyentes no domiciliados, conjuntamente con sus establecimientos permanentes en el país, tributan sólo por sus rentas de fuente peruana, siendo de realización inmediata.

En el caso de los *contribuyentes domiciliados para personas naturales*, las tasas son los siguientes:

Suma de la Renta Neta del Trabajo y renta de fuente extranjera	Tasa
Hasta 27 UIT	15%
Por el exceso de 27 UIT y hasta 54 UIT	21%
Por el exceso de 54 UIT	30%

UIT: Unidad Impositiva Tributaria fijado en 3650 soles peruanos, equivalentes 678.900 pesos chilenos.

El impuesto a cargo de las personas naturales, sucesiones indivisas y sociedades conyugales, que optaron por tributar como tal, domiciliadas en el país, se determina aplicando a la suma de su renta neta del trabajo y la renta de fuente extranjera (artículo 53 Decreto Supremo 179 – 2004).

A su vez, la renta neta de capital obtenida por persona natural, sucesión indivisa y sociedad conyugal que optó por tributar como tal, domiciliadas en el país están gravadas con una tasa de seis coma veinticinco por ciento (6,25%), con excepción de los dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades a que se refiere el inciso i) del artículo 24° de esta Ley, los cuales están gravados con la tasa de cuatro coma uno por ciento (4,1%) (artículo 52 A Decreto Supremo 179 – 2004).

Para los *contribuyentes no domiciliados para personas naturales*, las tasas son las siguientes (artículo 54 Decreto Supremo 179 – 2004):

Tipo de renta	Tasa
a) Dividendos y otras formas de distribución de utilidades, salvo aquellas señaladas en el inciso f) del artículo 10 de la Ley.	4,1%
b) Rentas provenientes de enajenación de inmuebles.	30%
c) Los intereses, cuando los pague o acredite un generador de rentas de tercera categoría que se encuentre domiciliado en el país. Dicha tasa será aplicable siempre que entre las partes no exista vinculación o cuando los intereses no deriven de operaciones realizadas desde o a través de países o territorios de baja o nula imposición, en cuyo caso se aplicará la tasa de 30%.	4,99%

d) Ganancias de capital provenientes de la enajenación de valores mobiliarios realizada fuera del país.	30%
Otras rentas provenientes del capital.	5%
f) Rentas por actividades comprendidas en el artículo 28° de la Ley.	30%
g) Rentas de trabajo.	30%
h) Rentas por regalías.	30%
i) Rentas de artistas intérpretes y ejecutantes por espectáculos en vivo, realizados en el país.	15%
j) Otras rentas distintas a las señaladas en los incisos anteriores.	30%

Ahora, en el caso de *personas jurídicas* el artículo 55 señala que “El impuesto a cargo de los perceptores de rentas de tercera categoría domiciliadas en el país se determinará aplicando la tasa del treinta por ciento (30%) sobre su renta neta”.

El impuesto a las *personas jurídicas no domiciliadas en el país* se determinará aplicando las siguientes tasas:

Tipo de Renta	Tasa
intereses provenientes de créditos externos	4.99%
Rentas derivadas del alquiler de naves y aeronaves	10%
Regalías	30%
Dividendos y otras formas de distribución de utilidades recibidas de las personas jurídicas	4.1%
Asistencia Técnica	15%
Espectáculos en vivo	15%
Rentas provenientes de la enajenación de valores mobiliarios realizada dentro del país	5%

El informe del Instituto Fraiser del año 2009/2010 llamado “*Survey of Mining Companies*” (Fraiser, 2009/2010) midió el atractivo tributario de cada país para la explotación minera. En esta fase, Perú ocupa el lugar 28 de 72 países, lo cual reduce su atractivo para la inversión minera, y sobre todo, con la competencia de diversos países como Canadá, Australia y Chile, los cuales ocupan los primeros lugares en ambas lecturas.

Según el informe encargado por el Instituto peruano de economía, se considera que en los últimos años la competitividad del Perú en torno a destino de inversiones extranjeras se ha deteriorado, e inclusive, se señala que el régimen tributario peruano tiene una gran importancia en la competitividad del sector, factor clave que debe ser mejorado (Economía, 2011) .

Debemos señalar, además, que este país tiene tratados para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal con Bolivia, Colombia, Ecuador, Canadá, Brasil y Chile (Zuzunaga, 2011).

3.4.3 Los Tributos a la Minería

Los **Ingresos originarios** están directamente relacionados con las concesiones mineras, ya que, los particulares para poder realizar labores de exploración y explotación de recursos minerales deberán pagar ciertas regalías y a cambio el Estado cede en beneficio del particular, un título mediante el cual se le concede el derecho para realizar tales actividades, así como también el aprovechamiento del recurso para fines particulares. Estos son:

- a. Derecho de vigencia*
- b. Regalía mineral legal*

a. *Derecho de vigencia:*

Se encuentra regulado en la Ley General Minera del Perú, y constituye una retribución por el mantenimiento de la concesión minera (Zuzunaga, 2011). Tiene como función mantener la autorización del Estado para explorar y explotar recursos mineros.

Existen dos tipos de derecho de vigencia; el primero es una obligación legal que nace con la formulación del petitorio por parte de quien solicita la concesión al Estado tendiente a adquirir el título por parte de éste.

El segundo tipo es el derecho de vigencia anual cuya obligación legal se configura el 1 de enero de cada año. El monto del derecho de vigencia corresponde al pago de US\$3.00 dólares americanos (o su equivalente en moneda peruana) por cada hectárea solicitada u otorgada. En el caso de pequeños productores y productores artesanales, el pago por derecho de vigencia es de US\$1.00 y US\$0.50 dólares respectivamente (Zuzunaga, 2011).

b. Regalía minera legal

Este ingreso fue creado el año 2004 por la ley 28258 y establece que la regalía se paga sobre el valor del concentrado o su equivalente de acuerdo a la cotización de los precios del mercado internacional. Se señala que para fijar el monto de la regalía debe tenerse en cuenta una base de referencia al cual debe ser recalculada con los ajustes que provengan de liquidaciones finales, descuentos, devoluciones y demás conceptos de naturaleza que correspondan a la costumbre de la plaza.

Para determinar el pago mensual de la regalía, cuyos minerales tengan cotización internacional, deben tenerse en consideración la base de referencia en dólares americanos o moneda nacional, el que se suma a la base de referencia en el año calendario correspondiente. A esto, se le aplican los siguientes rangos y porcentajes:

Rangos	Valor base de referencia en US\$	% Regalía
1er	Hasta 60 millones	1%
2do	Del exceso de 60 hasta 120 millones	2%
3er	Del exceso de 120 millones	3%

A la suma obtenida, se le tiene que restar el valor total de las regalías acumuladas hasta el mes inmediato anterior al del mes en que se está efectuando el cálculo de la regalía mensual. Con respecto a minerales que no tengan cotización internacional, el pago de la regalía será de 1% sobre el componente minero.

Además, lo pagado por concepto de regalía, será considerado como costo para efectos de impuesto a la renta en el año fiscal correspondiente (Zuzunaga, 2011).

A modo de conclusión preliminar, debemos señalar que según el informe del Instituto Peruano de Economía la tasa de impuesto a la renta de este país se encuentra dentro de las más altas de la región (30%). Con respecto al impuesto a los dividendos, este cuenta con una tasa reducida en comparación con los otros países del hemisferio (4.1%).

Si hablamos de regalías mineras en este país van desde el 0% al 3%, y se encuentran en rangos similares de otros países, salvo México que no cuenta con regalías proporcionales a las ventas sino pagos fijos por hectárea de concesión (Economía, 2011).

Incentivos tributarios

Perú está preocupado de generar beneficios para la actividad minera, y según el informe de Christian Aid del año 2009, las empresas pueden deducir todos los costos de exploración y desarrollo. Además, debe tenerse en cuenta las normas de depreciación acelerada que permiten que las compañías puedan recuperen su inversión en 5 años con una tasa de depreciación anual del 20%. Tenemos también normas sobre reinversión de utilidades, que admiten que las compañías mineras puedan reinvertir hasta el 80% de sus utilidades y deducir el monto de su base de ingresos imposables. Esta ley fue modificada el año 2000, pero algunas empresas han podido conservar este beneficio a través de los contratos de estabilidad tributaria (Christian Aid, 2009).

Algunos otros incentivos son: estabilidad jurídica otorgada a titulares de actividad minera que suscriban contratos de estabilidad, la exportación de bienes (entre ellos los minerales) no está gravada con ningún tributo, régimen del saldo a favor del exportador, regímenes especiales de recuperación del impuesto general a las ventas, inversión en infraestructura que constituya servicio público y beneficios aduaneros, entre otros (Zuzunaga, 2011).

4 CAPITULO III: ANALISIS CRÍTICO

A continuación analizaremos los gravámenes más propicios y adecuados a la actividad minera, tomando en consideración sus especiales características, indicadas en los capítulos anteriores, y que se ajustan de mejor manera a un sistema como el que actualmente rige en nuestro país. En primer lugar, examinaremos en general los impuestos basados en las utilidades y luego una subespecie de éstos, el impuesto a las ganancias inesperadas o extraordinarias.

4.1 Royalties basados en las utilidades

Cuando se comienzan a discutir los aspectos más importantes sobre la implementación de un royalty en un país, evidentemente se tiene en consideración conceptos como “*costos operacionales*”, “*valor del mineral*”, “*unidad o volumen de peso del mineral*” y “*rentabilidad*”. Es esta última noción la que influye en mayor medida cuando se toma la decisión de implementar un royalty basado en las utilidades, y además, teniendo en consideración la naturaleza propia del royalty, la cual es, una compensación a un propietario por el detrimento o desgaste que sufre el recurso no renovable, entonces ¿Cómo podemos convenir una cifra que guarde concordancia con el valor del mineral (y el desgaste propio del mismo) y que a su vez sea lo suficientemente atractivo a los ojos de inversionistas extranjeros? Según la experiencia de países extranjeros, los costos de valoración y auditoria para royalties basados en rentabilidad de los recursos son demasiado altos, y hoy en día pocos países lo intentan. Es por esto, que han adoptado métodos más sencillos de royalty sobre las utilidades que incluyen en el cálculo los ingresos por ventas menos los costos deducibles, aunque no tomando en cuenta el retorno sobre la inversión.

Pero como decíamos, es un sistema complejo porque requiere de mucha información, además, en manos equivocadas, se puede prestar para abusos. Si se maneja bien este tipo de sistema, puede beneficiar a todas las partes involucradas, ya que el receptor puede percibir un porcentaje alto de utilidades y por ende, puede recibir un alto retorno de emprendimiento exitoso. A pesar de esto, debe esperar para producir un retorno, además debe estar dispuesto a correr el riesgo de que se lleve un proyecto minero a la producción comercial y que no vea una utilidad en mucho tiempo, y en este caso, el Estado no percibirá el pago de un royalty.

Cuando se lleva adelante este tipo de sistema, los acuerdos que se realizan entre las entidades privadas y los Estados, se enfocan a las utilidades netas, que suelen ser normalmente más altas que en los acuerdos que emplean el valor de utilidades brutas.

Para clarificar de mejor manera este tipo de royalty debemos decir que:

Valor neto: se considera el valor de mercado menos costos deducibles de capital y operación.

Utilidad neta: es el valor de las ventas realizadas menos los costos deducibles de capital y operación.

Ingreso neto: son los ingresos realizados menos los costos deducibles de capital y operación.

(Otto, 2007)

A la hora de señalar las preferencias entre los distintos tipos de royalty, debemos decir que los gobiernos prefieren los métodos basados en la unidad y el valor, ya que, siempre trataran de optar por sistemas estables, equitativos, capaces de generar un ingreso continuo y fácil de administrar. En cambio, las empresas trataran de escoger métodos basados en capacidad de pago, que permitan una recuperación de capital, que respondan a las caídas de los precios del mercado.

Debemos señalar también que los sistemas basados en la ganancia se usan principalmente en naciones desarrollados que cuentan a la vez con una industria minera grande y con una administración tributaria fuerte. Dichos sistemas proporcionan un flujo incierto de ingresos al gobierno, y son administrativamente complejos, pero pueden rendir ingresos tributarios de alto nivel en el largo plazo, y además satisfacer los criterios de la mayoría de los inversionistas (Otto, 2007).

Como decíamos, los inversionistas prefieren royalties basados en las utilidades y tal vez considere una tasa de royalty más elevada que la que estipularía en el caso de que el royalty se basara estrictamente en los ingresos. Esta tasa elevada se justificaría porque los royalties comenzarán a generarse más adentrado el proyecto y podrían ausentarse en épocas de precios bajos. (Otto, 2007). En este caso es de vital importancia precisar los conceptos “ingresos” y “deducibles de ingresos” esto para determinar la base de rentabilidad.

Otra consideración de importancia, es que los países con administraciones tributarias desarrolladas que utilizan sistemas basadas en las utilidades, discurren que los distintos minerales son objeto de tasas de royalties y métodos de valoración diferentes. James Otto se pregunta en su libro “Royalties Mineros” si *¿Un royalty del 2% ad valorem es más oneroso que un royalty del 4% sobre las utilidades netas?* El mismo señala que esta pregunta es difícil de responder, ya que hay que considerar las particularidades de cada yacimiento minero y, por ende, el sistema tributario los afectara de manera distinta.

Consideramos importante la diferenciación entre los distintos tipos de mineral, porque cada uno tiene características especiales, los que podrían afectar la recaudación fiscal, ya sea, aumentándola o disminuyéndola. Es por esta razón que se hace importante la decisión sobre qué tipo de royalty debe un Estado adoptar, debiendo discurrir sobre las ventajas o desventajas sobre un método único de valoración para cada tipo de mineral.

Los beneficios sobre el uso de un método de valoración para cada tipo de mineral es que se puede ajustar a la comercialización, las propiedades físicas y a la rentabilidad de cada mineral (Otto, 2007). Existen países que diferencian entre tipos de mineral (ya sea mediante el método de pago de royalty, o bien, según el método y la tasa), otros países aplican un enfoque uniforme, y casi todos los minerales de una clase similar son gravados idénticamente.

Generalmente, se señala que los sistemas que diferencian entre tipos de mineral son más transparentes debido a que la base de valoración se declara en una manera más adecuada para cada producto mineral, en lugar de apoyarse en la interpretación administrativa, según lo señala James Otto (Otto, 2007).

Indicamos estas ideas para clarificar que, la diferenciación de los tipos de mineral es un factor importante a la hora de tomar la decisión sobre qué tipo de royalty debe escoger un Estado. La negociación de estos últimos con las empresas productoras debería arrojar un sistema óptimo y beneficioso para ambos, logrando así que el Estado consiga una mayor recaudación, maximizando las características económicas del sector (teniendo en cuenta además el detrimento patrimonial que sufre este por la explotación), y que las empresas inyecten capital en el país, logrando sus fines financieros y productivos.

4.2 Impuestos a las Ganancias Inesperadas

Estudiados ya los sistemas tributarios comparados escogidos para este trabajo, y poniendo especial atención en aquellos que destacábamos como naciones que se encuentran a la vanguardia en la materia objeto de este trabajo, salta a la vista una forma especial de tributación: El impuesto a las ganancias inesperadas, beneficios inesperados o extraordinarios.

Este tipo de gravamen es de aplicación relativamente reciente, contando como antecedente el establecimiento de la "Crude Oil Windfall Profit Tax Act" en los Estados Unidos en 1980 durante la presidencia de Carter. A pesar de que se denominaba un impuesto a las utilidades extraordinarias, constituyó en la práctica un impuesto específico a la producción de petróleo dentro de los Estados Unidos. Ello trajo aparejadas una enormidad de consecuencias

económicas negativas, lo que en definitiva determinó su derogación y la consiguiente mala fama a este tipo de gravamen. (Lazzari, 2006) Sin embargo, en el último tiempo, desde el año 2005, varios estados, incluidos varios estados norteamericanos, han comenzado a reevaluar la posibilidad de establecer impuestos de este tipo.

El impuesto a las ganancias inesperadas, beneficios inesperados o extraordinarios, llamado "windfall profit tax" en el derecho anglosajón, consiste en un impuesto establecido con la finalidad de gravar en mayor medida a ciertas empresas o industrias cuando las condiciones económicas permiten que éstas perciban utilidades o ganancias por sobre el promedio. Los impuestos a las ganancias inesperadas apuntan principalmente a aquellas empresas que generalmente se ven beneficiadas por una bonanza económica particular, como lo son las empresas dedicadas a los productos básicos o commodities.

Evidentemente un gravamen como el descrito cuenta con partidarios y detractores. Los beneficios que se derivan del impuesto en comento incluyen una mayor participación del Estado en los beneficios provenientes de un hecho que no depende de la empresa que los aprovecha. En tal sentido, si bien es cierto que la mayor eficiencia o productividad de una empresa extractiva puede en muchos casos traer aparejado un alza en sus utilidades, esto último sucede las más de las veces por consideraciones de economía global, tales como el crecimiento de las naciones emergentes –principales importadores de commodities-, entre los que China se destaca como un importante socio comercial de nuestro país.

El caso del cobre es particularmente demostrativo de lo anterior. Como se mencionó, el incremento del precio del cobre en los últimos años puede explicarse por la combinación de una mayor demanda en un contexto de una oferta que tiene poca capacidad de respuesta en el corto plazo. Por un lado, en los últimos años se ha producido un continuo aumento de la demanda en economías emergentes por cobre refinado. El mayor impulso ha provenido de China —que en 1990 representaba menos de 4% de la demanda mundial y el 2011 alcanzó a 44%—. La creciente industrialización de esta economía y el fuerte incremento de su inversión en infraestructura son los principales determinantes de la mayor demanda.

De cualquier forma, es importante destacar que una parte importante de la demanda por cobre se utiliza para la fabricación de bienes cuyo mercado de destino son otras economías, en particular las desarrolladas (Banco Central, 2012).

En adelante, las proyecciones de oferta mundial de cobre apuntan a un incremento del ritmo de expansión en los próximos años. De acuerdo con los datos de mercado, en el período 2011-2021 se proyecta que la producción mundial de cobre en mina crecerá alrededor de 6% promedio anual. Esto se compara con no menos de 2% promedio anual que creció entre el 2001 y 2011. De cualquier forma, es importante señalar que parte de esta mayor producción está asociada a proyectos cuya concreción no es segura, por cuanto están en etapas de desarrollo y se ubican en zonas geográficas consideradas riesgosas, en especial por temas geopolíticos (Banco Central, 2012). Claramente Chile no es visto por el mercado internacional como un país riesgoso desde un punto de vista político-social, lo que lo ubica en una posición ventajosa dentro de Latino América al igual que respecto a sus competidores africanos.

En el caso chileno, específicamente en la actividad minera, presenta varias ventajas, si es implementado adecuadamente.

Reformando las tasas establecidas en el impuesto específico a la actividad minera contenido en la Ley de la Renta, pero manteniendo el método de determinación de la base imponible de dicho impuesto, permitirá, conjuntamente, hacer más atractivo nuestro país para los inversionistas y resguardar los intereses de la nación, en relación a asegurar una adecuada recaudación por concepto de la extracción de sus minerales.

Tal como fue estudiado en el capítulo destinado al análisis del impuesto específico a la actividad minera chileno, actualmente rige una tasa progresiva por tramos, que, en el evento que el margen operacional minero supere el tramo máximo, pasa a ser una tasa fija del 14% que grava la totalidad de la renta. Dicha situación rompe el esquema clásico de un impuesto progresivo por tramos, lo que sería corregido de implementarse un impuesto como el que ahora presentamos.

Una opción para lograr dicho cometido, la constituye rebajar proporcionalmente cada una de las tasas del impuesto, y sólo aumentar la última. Tal como vimos en el caso australiano, que originalmente proponía una tasa del 75% sobre las utilidades que excedan del margen máximo, pero que en definitiva quedó establecido con una tasa del 50% sobre dichas utilidades, en Chile podría adoptarse una norma similar, que sólo se activara cuando las utilidades de la empresa minera superen los límites normales.

Ahora bien, podría pensarse que un gravamen de tales características sería un desincentivo para los inversionistas en el sentido de que no existiría razón para actuar eficientemente y buscar el máximo de utilidades. Esto podría ser cierto en una industria del sector terciario, en que mediante una gran innovación que puede ser también de muy bajo costo se logran utilidades muy altas. Sin embargo, como se planteó en las primeras páginas, el sector minero posee ciertas características que lo hacen único, dentro de las que destaca la fuerte influencia que ejerce sobre sus utilidades el precio del mineral que se extrae, cuestión que en un mercado con múltiples actores competitivos pasa a ser un hecho que escapa al actuar de dichos actores, y más bien se encuentra regulado por el nivel de demanda que tenga el recurso en cuestión.

Atendido lo anterior, al rebajar las tasas del gravamen y hacer incluso más atractivo de lo que ya es nuestro país para la inversión por las razones antes expuestas, lo esperable sería que ingresaran nuevos actores al panorama, lo que haría más competitivo al sector mismo e irrogaría más recursos al estado. Pero además, al establecer un gravamen sobre las utilidades extraordinarias, el patrimonio nacional queda protegido, y puede aprovechar las bonanzas económicas proporcionalmente con la empresa extractiva. Así por ejemplo, en el probable evento de que el precio del cobre -y eventualmente otros recursos de hacerse extensivo este gravamen-, siga subiendo, el país se dividirá en partes iguales con el inversionista los beneficios que se deriven de tal situación, de establecerse una tasa al tramo final del 50%.

5 CONCLUSIONES

Concluyendo esta labor de investigación, hemos podido llegar a diferentes conclusiones las cuales han devenido de la faena realizada. Con esta tesina hemos querido realizar una pequeña contribución con el catálogo relativo a la tributación minera, la cual entendemos que no tiene suficiente bibliografía en el Derecho chileno, por lo cual, nos hemos apoyado además en el Derecho comparado y sus modelos respectivos.

Sin duda en el mundo existen países que están a la vanguardia en la tributación minera, tales como Australia y Canadá, pero nuestro país no se queda atrás y se halla muy bien ubicado en los rankings internacionales, inclusive en el de Behre Dolbear Group del año 2012 nos encontramos en el puesto número 3, lo que nos demuestra que Chile va en un camino adecuado, siempre intentado conjugar el bienestar de la nación, la protección de los recursos naturales con las condiciones adecuadas para que los inversionistas extranjeros se sientan atraídos con la estabilidad y la seriedad que les puede ofrecer Chile.

En lo que respecta a la actividad minera, debemos señalar que tiene características que las diferencian de otras actividades, esto porque la cantidad de dinero que tienen que invertir los inversionistas para realizar faenas de exploración y explotación es extremadamente alta, y además se debe tener en cuenta el tiempo necesario para efectuar estudios de viabilidad, de impacto ambiental (entre otros).

Asimismo, indicamos que existen diversas categorías de tributación minera en el Derecho comparado, tales como, los impuestos in rem y los impuestos in personam. En lo que atañe al sistema chileno, la ley 20.026 (y su posterior modificación) lo categoriza en diversos regímenes tales como la pequeña minería, la mediana minería y la gran minería, la cual fue objeto de análisis en esta tesina. Igualmente, se estableció un impuesto específico a la renta operacional de la actividad minera.

Acto seguido, examinamos cuatro modelos diferentes de tributación de los países de Australia, Canadá, Perú y Colombia. Como ya señalamos, los dos primeros dictan cátedra en lo que a modelos de tributación respecta, y los dos que siguen, son fuertes contendientes de Chile en el continente.

Con todo, cualquier intento por incorporar un nuevo gravamen o modificar uno existente debe tener en consideración las consecuencias económicas y sociales que puede traer aparejadas. Esto cobra mayor relevancia si aquello que se pretende gravar es una actividad o industria con las especiales características que reseñamos al comienzo de este trabajo. Y aún más si se contempla que nuestro país recibe parte importante de sus recursos precisamente de dicha actividad, lo que le otorga además una fuerte connotación social, lo cual implica diseñar un sistema que sea atractivo para el inversionista a la par que sea capaz de resguardar los intereses fiscales, los que en definitiva, son los de la nación toda.

Pensamos que esta finalidad es mejor cumplida por el impuesto a las ganancias inesperadas o extraordinarias que estudiamos precedentemente. Con las características del gravamen que fueron expuestas, quedan asegurados ambos intereses, por una parte, con la rebaja a los tramos inferiores al impuesto específico a la minería, y por otra, el patrimonio fiscal en el evento, actual y posiblemente futuro, de un alza sostenida en el precio del mineral objeto de la extracción.

A consecuencia de esto, además, consideramos adecuado implementar un método más sencillo de royalty, el cual es uno basado en las utilidades, ya que incluye un cálculo más cómodo de ingresos, ventas, costos operacionales y el que está enfocado a utilidades netas. Creemos que nuestro país ya cuenta con una administración tributaria fuerte, como con una industria lo suficientemente grande como para implementar estos cambios necesarios. No queremos dejar de lado, igualmente, una diferenciación por mineral en las leyes respectivas, porque ésta afecta la recaudación que el Estado pueda tener, y así ha quedado demostrado en los ejemplos de los diversos países.

De esta manera, conjuntamente con hacer más perfecto nuestro sistema, una modificación de tales características podría satisfacer el anhelo social de mayor participación en los beneficios que obtiene una industria, y que derivan propiamente de un hecho externo a las empresas extractivas, cual es el alza en el precio de un mineral, permitiendo una repartición más equitativa de dichos beneficios.

Tampoco creemos oportuno caer en el populismo y proponer alzas excesivas en las tasas, cuestión que causaría mayores inconvenientes que beneficios, en razón de que un impuesto con una tasa moderada pero cuya fiscalización es altamente efectiva, opera de manera mucho más eficiente. En esta materia es preciso tener siempre en cuenta que inversionista y Estado deben actuar en armonía, permitiendo éste un marco de libertad adecuado para el desarrollo de su actividad, y cumpliendo aquel con las leyes y reglamentos que regulan dicha actividad.

BIBIOGRAFIA

Autores y Publicaciones

CORTES GUARIN, CAMILO, “*Tributación de la Explotación minera y petrolífera en Colombia*”, Artículo en Internacional Fiscal Association Costa Rica <http://www.ifacr.org/>, año 2011.

GINSBURG, ROBERT, “*Mining taxes in ten western states*”, Center on Work and Community Development, año 2008.

HERNANDEZ, SERGIO, “*El impuesto específico a la actividad minera*”, editorial Patrocinio del programa de Economía de minerales del Departamento de Ingeniería de Minas de la facultad de Ciencias Físicas y Matemáticas de la Universidad de Chile, año 2012.

INFANTE, GUILLERMO, “*Tributación a la Minería, situación actual en Chile*”, Artículo en Internacional Fiscal Association Costa Rica <http://www.ifacr.org/>, año 2010.

INVESTOPEDIA, “*Windfall Tax*”, disponible en <http://www.investopedia.com/terms/w/windfalltax.asp#ixzz28nrAvP4I>, consultado en 9 de octubre de 2012.

LAZARI, SALVATORE, “*The Crude Oil Windfall Profit Tax of the 1980s: Implications for Current Energy Policy*”, CRS Report for Congress, año 2006.

LEE, MARC, “*Eroding Tax Fairness*”, Canadian Centre for Policy Alternatives, año 2007.

OTTO, JAMES, “*Royalties Mineros, un estudio global de su impacto en inversionistas, el gobierno y la sociedad civil*”, Ediciones Universidad Católica de Chile, año 2007.

ZUZUNAGA, FERNANDO, “*Tributación de la Explotación minera y petrolífera en el Perú*”, Artículo en Internacional Fiscal Association Costa Rica <http://www.ifacr.org/>, año 2011.

Normativa chilena y extranjera

AUSTRALIA: Australian Constitution (1900).

CHILE: Código de Minería, ley 18.248.

CHILE: Ley 20.206 y 20.469 sobre Impuesto específico a la actividad minera, y su modificación.

CHILE: Ley sobre Impuesto a la Renta, Decreto Ley 824.

CHILE: Oficio N°297 de 1982 y Oficio N°1559 de 1991 del Servicio de Impuestos Internos.

CHILE: Oficio N°99 de 2010 del Servicio de Impuestos Internos.

CHILE: Oficio N°2446 de 1991 del Servicio de Impuestos Internos.

CHILE: Oficio N°3158 de 1990 del Servicio de Impuestos internos.

COLOMBIA: Estatuto tributario de Colombia, año 2011.

PERÚ: Decreto Supremo n° 179-2004 del Perú.

Informes

AUSTRALIAN GOVERNMENT, “*A New Resource Taxation Regime*”, año 2012.

AUSTRALIAN STOCK EXCHANGE, “*ASX and Australian Resources*”, año 2006

AUSTRALIAN TAXATION OFFICE, “*Working in Australia*” – Fact Sheet Julio, 2011.

BANCO CENTRAL, “*Informe de Política Monetaria, Junio*”, año 2012,

BEHRE DOLBEAR GROUP, “*Ranking of Countries for Mining Investment*” “*where not to invest*” año 2012.

COLOMBIA PBI, “*Minería en Colombia, ¿a qué precio?*”, Editorial Códice, año 2011.

COCHILCO, “*Recopilación de Estudios*”, año 2007.

CHRISTIAN AID, “*Reformas Tributarias en América Latina*”, año 2009.

FRAISER INSTITUTE “*Survey of Mining Companies*,” informe, año 2009/2010.

INSTITUTO PERUANO DE ECONOMÍA, “*La tributación minera en el Perú*”, Sociedad Nacional de Minería y energía, año 2011.

INTERNATIONAL RESOURCES INVESTMENT CORPORATION, “*Apoyar la política de mejoramiento de la productividad y competitividad del sector minero colombiano*”, informe final. Año 2009.

MINING ASOCIATION OF BRITISH COLUMBIA, “*Mining in Canada*”, año 2010.

THE DAILY BUDGLE, “*Facts and Myths about the Mining Tax*”, año 2009.

THE AGE, “*RSPT y MRRT the differences*” año 2010.

PRICE WATERHOUSE COOPERS (PWC) Mining Group, “*Digging deeper Canadian Mining Taxation*” año 2010.

SERNAGEOMIN, “*Anuario de la Minería en Chile*”, año 2011.