



UNIVERSIDAD AUSTRAL DE CHILE
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
ESCUELA DE DERECHO

LA MINERÍA Y SU TRIBUTACIÓN

Memoria de Prueba para optar al grado de
Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales

Profesor: Juan Albornoz Robertson

Alumnos: Juan Carlos Igor Guichacoy

Carolina Andrea Ramírez Reyes

Valdivia – Chile

2005

Valdivia, 5 de octubre de 2005

DE: PROF. JUAN ALBORNOZ ROBERTSON

A: PROF. DR ANDRES BORDALI SALAMANCA

Ref. Informe de tesis

La Tesis que en conformidad a lo dispuesto por el Reglamento para optar al Grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad Austral de Chile le corresponde al profesor que suscribe informar, lleva por título "LA MINERÍA Y SU TRIBUTACIÓN" ha sido realizada por los egresados señor Juan Carlos Igor Guichacoy y la señorita Carolina Andrea Ramírez Reyes.

El tema abordado por los egresados comprende una introducción donde se expone el marco teórico de la investigación y los alcances de la misma consistente en un análisis jurídico de los problemas detectados y las soluciones planteadas.

En el Capítulo Primero se analiza la regulación jurídica de la minería en Chile, tanto desde el punto de vista de la propiedad minera como de las normas relativas a la tributación que le afecta. Es así que se hace una exposición de las normas contenidas en la Ley de la Renta y que afecta a la pequeña, mediana y gran minería como asimismo los efectos del D.L. 600.

En el Capítulo Segundo se efectúa un análisis de la regulación jurídica comparada, en especial con aquellos países con cierta similitud con nuestra legislación, para continuar en el Capítulo Tercero haciendo un análisis desde el punto de vista económico respecto de los aportes que este sector de la producción hace al erario nacional, y las diferencias que se observan entre las empresas privadas y la empresa estatal.

En el Capítulo Cuarto los tesisistas entran de lleno al análisis jurídico de la Ley 20.026 que establece un impuesto específico a la actividad minera, como también, se hace un análisis al fallido proyecto de ley llamado Royalty I terminando con una propuesta que permita el perfeccionamiento de la normativa jurídica tributaria que afecta a la minería.

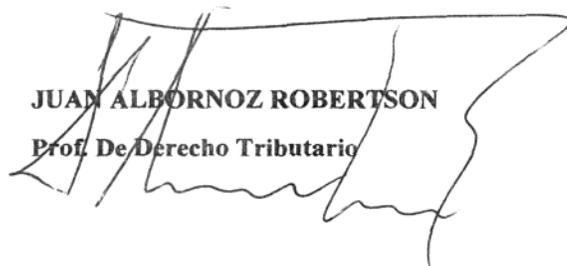
Por último, los tesisistas exponen sus conclusiones, las cuales muestran una gran coherencia con el desarrollo de la investigación y se ven interesantes. Las citas son pertinentes y la bibliografía, aunque escasa sobre el tema, demuestra una labor exhaustiva de investigación

En síntesis se trata de una Tesis que trata en profundidad el problema abordado en cuanto a la situación actual de la legislación tributaria del sector y las mejoras de que podría ser objeto.

En mérito de las consideraciones antes expuestas, el profesor que suscribe califica la Tesis para optar al Grado de Licenciado de don Juan Carlos Igor Guichacoy y la señorita Carolina Andrea Ramírez Reyes, con nota 6,5 (seis coma cinco).

Un atento saludo

JUAN ALBORNOZ ROBERTSON
Prof. De Derecho Tributario



INDICE

INDICE	4
	6
INTRODUCCIÓN	
CAPITULO I: REGULACIÓN JURÍDICA DE LA MINERÍA EN CHILE	8
1. Normas Relativas a la Propiedad Minera	8
2. Normas Relativas a la Tributación Minera	12
2.1. Impuesto de Primera Categoría	13
2.1.1. Pequeña Minería Artesanal	13
2.1.2. Mediana y Gran Minería	14
2.1.2.1 Renta Efectiva	15
2.1.2.2 Renta Presunta	16
2.2. Decreto Ley 600	18
2.3. Impuesto Específico a la Minería	20
CAPITULO II: REGULACIÓN JURÍDICA COMPARADA	21
1. América del Sur y Central	21
1.1. Perú	22
1.2. Guatemala	25
2. América del Norte	27
2.1. Cánada	28
CAPITULO III: APOORTE DE LA GRAN MINERÍA DEL COBRE	30
1. Aporte al Erario Nacional	30
2. Producción de Cobre	32
CAPITULO IV: PLANTEAMIENTOS DE SOLUCIÓN	34
1. Propuestas Gubernamentales	34
1.1. Ley 20.026 o Royalty II	35
1.1.1. Elementos Externos	35
1.1.1.1. La Ley	35
1.1.1.2. Hecho Gravado	36
1.1.2. Elementos Internos	39
1.1.2.1. Sujeto	39
1.1.2.1.1. Sujeto Activo	39
1.1.2.1.2. Sujeto Pasivo	40
1.1.2.2. Objeto	41
1.1.2.3. Base Imponible	42
1.1.2.4. Tasa	42
1.2. Royalty I	43
1.2.1. Elementos Externos	45
1.2.1.1. La Ley	45
1.2.1.1. Hecho Gravado	45
1.2.2. Elementos Internos	46
1.2.2.1. Sujeto	46
1.2.2.1.1. Sujeto Activo	47
1.2.2.1.2. Sujeto Pasivo	47
1.2.2.2. Objeto	48
1.2.2.3. Base Imponible	48
1.2.2.4. Tasa	49
1.3 Análisis Comparativo de Ambos Proyectos	50
1.4. Naturaleza Jurídica del Royalty	51
1.4.1. Royalty como Derecho	52

1.4.2. Royalty como Tributo	53
1.5. ¿El Artículo 64 bis Afecta la Base Imponible de Primera Categoría?	56
2. Propuestas de los Tesistas	57
2.1. Constitución Societaria de las Empresas Mineras	59
2.2. Aplicación de la Ley sobre evasión y elusión Tributaria	60
3. ¿Estas medidas se aplicarían al D.L. 600?	61
3.1. Precios de Transferencias	63
3.2. Intereses por Préstamos	64
3.3. Pérdida en los Mercados Futuros del Cobre	65
CONCLUSIONES	67
BIBLIOGRAFIA	69

INTRODUCCIÓN

A partir del cuestionamiento ciudadano existente, sobre el real aporte de las mineras, iniciamos el análisis del régimen tributario aplicable a la minería, pues entendemos que cualquier cuestionamiento que se plantee, acerca de los aportes impositivos, encuentra repuesta en las bases imponibles.

Con la promulgación de la Ley 20.026, creadora del *Impuesto Específico a la Minería*, norma jurídica que se presenta ante la opinión pública como la herramienta idónea para obtener el justo aporte por parte de las mineras, nos proponemos determinar si esta ley produce algún efecto en la base imponible del Impuesto de Primera Categoría, y si dichos efectos permiten reflejar los principios del Orden Público Económico, en cuanto a la suficiencia e igualdad de los tributos en nuestro estatuto tributario.

La exposición de nuestra investigación contendrá un fuerte marco teórico, constituida en primer lugar, por la regulación jurídica de las mineras en Chile, en él expondremos la regulación de la propiedad minera y su tributación, en este último, se harán todas las distinciones pertinentes tendientes a proporcionar los datos necesarios para la acertada comprensión de la gama de normas impositivas existentes; en segundo lugar, presentaremos regulación jurídica comparada relevante y en último término aportaremos antecedentes económicos arrojados por este sector. Todo este marco nos permitirá abordar adecuadamente el problema planteado, pues miraremos bajo un prisma comprensivo de nuestra realidad jurídica e imbuida de la experiencia internacional y nacional.

En el planteamiento del problema, de nuestra memoria, y de su solución, utilizaremos la estructura de la obligación tributaria, a su alero veremos si el Artículo 64 bis de la Ley sobre Impuesto a la Renta, introducido por la ley 20.026, modifica la base imponible de primera categoría, reflejando con ello los principios del derecho tributario en este sector. Paralelo a ello discutiremos sobre la naturaleza jurídica del impuesto recién creado, también veremos el efecto que ésta u otras modificaciones pueden provocar en el estatuto del inversionista extranjero acogido a la invariabilidad tributaria.

En el evento de que las recientes reformas no respondan satisfactoria y suficientemente a los problemas planteados, pasaremos a formular propuestas que impliquen una alternativa de solución tributaria.

Antes de comenzar con la exposición de nuestro marco teórico, precisaremos que aún cuando en la mayoría de las ocasiones nos referiremos a la minería, nuestro objeto de

estudio es la minería del cobre, específicamente la gran minería, sector que mayoritariamente está regulado por normas aplicables a todo el sector.

Finalmente, diremos que nuestra memoria pretende realizar un análisis estrictamente jurídico de los problemas y soluciones planteadas, aún cuando políticamente discrepemos de ellas. Ya que consideramos que éste es el único escenario posible, en que se puede realizar una investigación, que permita exponer con objetividad las diferentes interpretaciones sobre un mismo acontecimiento jurídico, entendemos también que muchas de las disquisiciones en las que incurriremos serán posibles sólo en el plano académico, pues llevarlas a la práctica importaría manejar variables que por el momento nuestro país no está en posición de enfrentar.

CAPITULO I

REGULACION JURIDICA DE LA MINERIA EN CHILE

Necesario es hacer la distinción entre la regulación existente en materia minera, con respecto a la propiedad de las mismas y con respecto al régimen tributario. Respecto al primer tema, es unitario el tratamiento que reciben los sujetos naturales y los jurídicos dedicados a la explotación de los minerales no renovables; en el segundo campo encuentran un tratamiento diferenciado, dependiendo del sector de la minería al cual hagamos referencia.

1. Normas Relativas a la Propiedad Minera

El régimen jurídico de la actividad minera ha tenido una evolución histórica importante. Tenerlo presente nos ayudará a entender mejor el estatuto imperante en nuestro país.

Para los griegos las minas se consideraban propiedad del Estado y la utilidad de su explotación era para la República. Sin embargo, Atenas entregaba la explotación de sus minas a particulares, a cambio de una regalía sobre la producción bruta.

Para los romanos rigió el principio de la accesión¹, por lo que el dueño del predio superficial podía explotar las minas que se encuentran en la superficie o en las profundidades del mismo, ya que se le reconoce dominio sobre ellas. Durante el Imperio surge un régimen regalista, que reconoce al Estado como dueño absoluto de todas las minas, pudiendo ejecutar cualquier acto de dominio sobre ellas, así el derecho que pueda tener algún particular sobre la mina depende del acuerdo que logre con el Fisco.

En la Edad Media se volvió a aplicar la accesión, aunque con posterioridad los señores feudales reimplantaron un sistema regalista que aprovecharon en su propio beneficio. En el siglo XIII con las Ordenanzas de Minas que se promulgaron en Bohemia, Baja Hungría, Sajonia y Toscana se estableció el régimen de libertad de minas, que consiste básicamente en que ellas son independientes de los predios superficiales en que se encuentran. El Estado tiene un dominio originario que lo habilita para conceder su propiedad a quienes lo solicitan e imponer condiciones de conservación.²

¹ Artículo 643 del Código Civil: “La accesión es un modo de adquirir por el cual el dueño de una cosa pasa a serlo de lo que ella produce, o de lo que se junta a ella.”

² Parte de la doctrina ha denominado a este dominio originario sobre las minas “alto dominio” ya que emanaba de la soberanía, pero que era distinto del dominio patrimonial.

España tuvo una abundante actividad minera, la que se incrementó por las conquistas territoriales, lo que explica que se hiciera cada vez más necesaria la implantación de disposiciones legales que la regularan. A modo de referencia, cabe citar el Fuero de Nájera, la Ley de las Siete Partidas, el Ordenamiento de Alcalá, las Ordenanzas de Briviesca que introdujeron algunos principios novedosos: como la distinción entre la propiedad superficial y la de las minas, la libertad de investigación y el derecho de cualquier persona a explotar, pagando un tributo al monarca. Otros cuerpos normativos que se destacaron son las Ordenanzas de Valladolid y las Ordenanzas del Nuevo Cuaderno, las que constituyeron el primer cuerpo orgánico sobre la materia. Fundándose en el principio de la libertad de minas reiteraron el dominio de la Corona sobre los yacimientos, no sólo con el fin de justificar su otorgamiento al respectivo descubridor, sino también para legitimar la imposición de tributos a la actividad minera, el amparo por el trabajo y la regulación de las labores de investigación y extracción.

Durante la conquista de América se dictaron para los nuevos territorios las Ordenanzas del Perú y las Ordenanzas de Nueva España o de México, que comenzaron a regir en Chile en 1785. Estas Ordenanzas se sustentaron en la doctrina de la libertad de minas y regularon minuciosamente la actividad extractiva, consignando siempre el derecho preferente al descubridor y el amparo por el trabajo, además de la libre denunciabilidad de todas las minas.

Con posterioridad a la independencia de Chile continuaron aplicándose las Ordenanzas de Nueva España, con la adición del Artículo 591 del Código Civil³, hasta la entrada en vigencia del Código de Minería.

El Código de Minería, promulgado en 1874, da una regulación especial, unitaria y esencialmente local al sector minero, sin imponer un cambio sustancial a la regulación existente hasta ese momento, pues respetó el principio de la libertad de minas, sin desconocer la propiedad de éstas por parte del Estado. Reconociendo las necesidades locales, tomó partido por la protección de la agricultura y modificó el procedimiento de constitución de la pertenencia.

En 1888 se dictó un nuevo Código de Minería. Este cuerpo legal mantuvo el principio de libertad de minas y, junto con ello, extendió la enumeración de las minas de

³ Artículo 591 del Código Civil: “El Estado es dueño de todas las minas de oro, plata, cobre, azogue, estaño, piedras preciosas y demás sustancias fósiles, no obstante el dominio de las corporaciones o de los particulares sobre la superficie de la tierra en cuyas entrañas estuvieren situadas.

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

libre denunciabilidad y sustituyó el régimen de amparo por el trabajo, por otro que se basaba en el pago de una patente o canon. En 1930 se dicta un nuevo Código que perduró sólo hasta el 30 de agosto de 1932, fecha en que se promulga el Código de Minería que reguló esta actividad por poco más de medio siglo y que fue derogado por el actual en el año 1983. Los dos últimos Códigos, inspirados en la doctrina de la libertad de minas, mantuvieron la libre denunciabilidad de las sustancias minerales como norma general; crearon la concesión exclusiva para explorar; introdujeron seriedad en el procedimiento de constitución de la pertenencia, por la vía de suprimir la “ratificación”; conservaron y perfeccionaron el sistema de amparo por la patente y modernizaron el régimen de las sociedades mineras.

No obstante la importancia que la minería tiene para el país, hasta 1971 no existía precepto jurídico de rango constitucional que se ocupara de ella. Con la dictación de la Ley N° 17.450 se modificó el artículo 10 N° 10 de la Constitución Política de 1925, poniéndose término a esta omisión, regulándose latamente la actividad minera.⁴ La reforma se aplicó a todos los titulares de derechos mineros- chilenos y extranjeros; grandes, medianos y pequeños- a quienes se asignó la calidad de concesionarios en la disposición transitoria decimosexta.⁵

La situación descrita no varió con motivo del cambio de gobierno que operó en 1973; El Código de 1932 siguió vigente, sin perjuicio de diversas modificaciones que se le incorporaron durante el transcurso del tiempo. El Acta Constitucional N° 3, puesta en vigencia por el Decreto Ley N° 1552, de 1976, mantuvo en vigor la casi totalidad de las

⁴ Artículo 10 N° 10 de la Constitución Política de la República de Chile de 1925: "El Estado tiene el dominio absoluto, exclusivo, inalienable e imprescriptible de todas las minas, las covaderas, las arenas metalíferas, los salares, los depósitos de carbón e hidrocarburos y demás sustancias fósiles, con excepción de las arcillas superficiales.

La ley determinará qué sustancias de aquellas a que se refiere el inciso anterior, entre las cuales no podrán considerarse los hidrocarburos líquidos y gaseosos, podrán ser objeto de concesiones de exploración o de explotación, la forma y resguardos del otorgamiento y disfrute de dichas concesiones, la materia sobre que recaerán, los derechos y obligaciones a que darán origen y la actividad que los concesionarios deberán desarrollar en interés de la colectividad para merecer amparo y garantías legales. La concesión estará sujeta a extinción en caso de no cumplirse los requisitos fijados en la ley para mantenerla.

La ley asegurará la protección de los derechos del concesionario y en especial de sus facultades de defenderlos frente a terceros y de usar, gozar y disponer de ellos por acto entre vivos o por causa de muerte, sin perjuicio de lo establecido en el inciso anterior. En aquellas cuestiones sobre otorgamiento, ejercicio o extinción de las concesiones que la ley entregue a la resolución de la autoridad administrativa, entre las cuales no podrán estar las que se refieren a la fijación de los requisitos de amparo, habrá siempre lugar a reclamo ante los tribunales ordinarios de justicia".

⁵ Disposición Transitoria Decimosexta de la Constitución Política de la República de Chile de 1925: “Mientras una nueva ley determine la forma, condiciones y efectos de las concesiones mineras a que se refiere el N° 10° del artículo 10 de esta Constitución Política, los titulares de derechos mineros seguirán regidos por la legislación vigente, en calidad de concesionarios. Los derechos mineros a que se refiere el inciso anterior subsistirán bajo el imperio de la nueva ley, pero en cuanto a sus goces y cargas y en lo tocante a su extinción, prevalecerán las disposiciones de la nueva ley. La ley otorgará plazo a los concesionarios para cumplir los nuevos requisitos que se establezcan para merecer amparo y garantías legales.

En el lapso que medie entre esta reforma y la vigencia de la ley a que se refiere el inciso primero, la constitución de derechos mineros con el carácter de concesión señalado por el artículo 10 N° 10° continuará regida por la legislación actual."

disposiciones de la Constitución Política de 1925 relativas a la minería, conforme lo dispuso su artículo 4º transitorio⁶. La Comisión de Estudios optó por el principio del dominio eminente del Estado sobre las minas, lo mismo sugirió el Consejo de Estado. La Junta de Gobierno se aparta de este planteamiento atribuyéndole al Estado un dominio absoluto, exclusivo, inalienable e imprescriptible sobre todas las minas.

La Constitución Política de 1980 en el artículo 19 N° 24, incisos sexto a décimo⁷ y en sus disposiciones transitorias segunda y tercera, establece las bases jurídicas de la actividad minera chilena. En el año 1982 fue dictada la Ley Orgánica Constitucional sobre Concesiones Mineras, la que entró en vigencia conjuntamente con el actual Código de Minería.

Finalmente concluimos que la legislación relativa a la propiedad y explotación de los recursos minerales, está contenida esencialmente en los siguientes cuerpos normativos: Constitución Política de la República de Chile del año 1980, la Ley Orgánica Constitucional sobre Concesiones Mineras del año 1982, el Código de Minería de 1983 y el

⁶ Disposición Transitoria Cuarta de la Constitución Política de la República de Chile de 1925: “Mientras no se dicte el Estatuto especial a que se refiere el inciso séptimo del N° 16 del artículo 1º de esta Acta, mantendrán su vigencia las disposiciones de los incisos cuarto, quinto y sexto del número 10 del artículo 10º de la Constitución Política de la República.

La gran minería del cobre y las empresas consideradas como tal, nacionalizadas en virtud de lo prescrito en la disposición decimoséptima transitoria de la Constitución Política, continuará rigiéndose por las normas constitucionales vigentes a la fecha de promulgación de la presente Acta Constitucional”.

⁷ Artículo 19 N° 24 Incisos sexto a décimo de la Constitución Política de la República de Chile: “El Estado tiene el dominio absoluto, exclusivo, inalienable e imprescriptible de todas las minas, comprendiéndose en éstas las covaderas, las arenas metalíferas, los salares, los depósitos de carbón e hidrocarburos y las demás sustancias fósiles, con excepción de las arcillas superficiales, no obstante la propiedad de las personas naturales o jurídicas sobre los terrenos en cuyas entrañas estuvieren situadas. Los predios superficiales estarán sujetos a las obligaciones y limitaciones que la ley señale para facilitar la exploración, la explotación y el beneficio de dichas minas.

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

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

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

La exploración, la explotación o el beneficio de los yacimientos que contengan sustancias no susceptibles de concesión, podrán ejecutarse directamente por el estado o por sus empresas, o por medio de concesiones administrativas o de contratos especiales de operación, con los requisitos y bajo las condiciones que el Presidente de la República fije, para cada caso, por decreto supremo. Esta norma se aplicará también a los yacimientos de cualquier especie existentes en las aguas marítimas sometidas a la jurisdicción nacional y a los situados en todo o en parte, en zonas que, conforme a la ley, se determinen como de importancia para la seguridad nacional. El presidente de la República podrá poner término en cualquier tiempo sin expresión de causa y con la indemnización que corresponda, a las concesiones administrativas o a los contratos de operación relativos a explotaciones ubicadas en zonas declaradas de importancia para la seguridad nacional.”

Reglamento del Código de Minería de 1987, en ellos se sientan dos principios fundamentales, ejes de la actividad minera, tales son:

- a. El Estado tiene el dominio absoluto, inalienable e imprescriptible de todas las minas⁸, por su parte, los predios superficiales estarán sujetos a las obligaciones y limitaciones que la ley señale para facilitar la exploración, explotación y beneficio de dichos yacimientos, considerando que es de interés general que las minas se exploten para el beneficio del país ya que su desarrollo implica prosperidad y progreso.⁹
- b. El Estado es dueño de todas las minas, pero se permite a los particulares la exploración y explotación mediante concesiones¹⁰ de las sustancias fósiles concesibles, garantizándose el derecho de propiedad sobre éstas, al amparo del Artículo 19 N° 24 de la Constitución Política de la República de Chile.¹¹

2. Normas Relativas a la Tributación Minera

Existe pluralidad de regímenes en materia de tributación minera, algunas normas inciden directamente en la determinación del pago de los tributos y otras modifican las obligaciones accesorias de los contribuyentes.

⁸ El Estado no sólo ostenta el dominio en la actualidad, sino que el mismo se proyecta al pasado y al futuro, es decir, el Estado ha sido dueño y lo será en el futuro.

⁹ En el Artículo 19 N° 24, Inciso 6 se distingue entre el dominio minero que pertenece al Estado y el dominio del predio superficial que pertenece a personas naturales y jurídicas

¹⁰ Artículo 2 Inciso 1°, del Código de Minería: “un derecho real e inmueble, distinto e independiente del dominio del predio superficial, aunque tengan un mismo dueño; oponible al Estado y a cualquier persona, transferible y transmisible; susceptible de hipoteca y otros derechos reales y, en general de todo acto o contrato.”

¹¹ El procedimiento concesional presenta las siguientes características: son otorgadas por resolución judicial y no administrativa, se denomina pedimento a la concesión de exploración y manifestación a la de explotación; la resolución que la concede debe ser inscrita en el conservador de minas correspondiente, y desde ese momento se tiene legalmente la posesión; las concesiones otorgarán derechos e impondrán obligaciones, como por ejemplo la facultad de catar y cavar en tierras de cualquier dominio, con la obligación de hacerlo con permiso del dueño del predio superficial, a constituir servidumbres y a pagar las indemnizaciones correspondientes por ellas, defender la concesión frente a terceros, etc.; Las obligaciones específicas que pesan sobre los concesionarios están contenidas en la Ley Orgánica Constitucional, siendo la principal, por constituir el régimen de amparo de ella, el pago anual y anticipado de una patente a beneficio fiscal. Esto es criticado por la doctrina, ya que vez pagado la patente, no existen otras obligaciones que tiendan a impulsar la explotación de las minas, lo que lleva a la inactividad, especulación y acaparamiento de concesiones improductivas; en lo que dice relación a la duración de las concesiones se establece que la concesión de exploración no durará más de cuatro años y la de explotación es indefinida, esto último ha sido duramente criticado por cuanto equivale a un “verdadero dominio sobre el yacimiento”; por último, las concesiones están afectas a causales de caducidad y extinción, que serán conocidas por los tribunales ordinarios de justicia, quienes deben declararlas.

A continuación analizaremos las normas existentes en esta materia, clasificando su estudio en atención a los Impuestos imperantes en nuestro país, y haciendo especial mención a los contribuyentes que se encuentran bajo el amparo del Decreto Ley 600.

2.1. Impuesto de Primera Categoría

Es aquel impuesto que grava las rentas y está regulado en el Título II, de la Ley sobre Impuesto a la Renta¹²

2.1.1. Pequeña Minería Artesanal

Con este vocablo se alude a aquellas personas que trabajan personalmente una mina y/o una planta de beneficio de materiales, propias o ajenas, con o sin ayuda de la familia y/o con un máximo de 5 dependientes asalariados. Asimismo, cuando estos pequeños mineros forman sociedades legales mineras, de no más de 6 socios, o cooperativas, sus sociedades o cooperativas siguen comprendidas en esta categoría.¹³

De acuerdo al párrafo 2º del título en cuestión, denominado “De los pequeños contribuyentes”, la pequeña minería está sujeta al pago de un impuesto único y sustitutivo de todos los tributos impuestos de esa ley, el cual recibe el nombre de *Impuesto Único de Primera Categoría*, él que, como su nombre lo indica, es el único impuesto que debe pagarse anualmente por concepto de Primera Categoría.

Este impuesto establece como base imponible el *valor neto de las ventas*,¹⁴ es decir, el total de las ventas o ventas brutas *menos* el valor de las rentas de arrendamiento y el pago

¹² El impuesto a la Renta de Primera Categoría grava las rentas del capital invertido en los distintos sectores económicos con una tasa única del 17%. Opera sobre dos bases de determinación de renta, renta efectiva y renta presunta. Las utilidades percibidas o devengadas en el caso de empresas que tributan de acuerdo a la renta efectiva, se determina de acuerdo a contabilidad completa. Por su parte, los pequeños contribuyentes de los sectores agrícola, minero y transporte, tributan en base a renta presunta, la cual se determina por presunción de sus ingresos sobre la base de avalúos o estimaciones.

¹³ Artículo 22 N° 1 de la Ley sobre Impuesto a la Renta: “Los contribuyentes que se enumeran a continuación que desarrollen las actividades que se indican pagarán anualmente un impuesto de esta categoría que tendrá el carácter de único: 1. ° Los “pequeños mineros artesanales”, entendiéndose por tales las personas que trabajan personalmente una mina y/o una planta de beneficio de minerales, propias o ajenas, con o sin la ayuda de sus familia y/o con máximo de cinco dependientes asalariados. Se comprenden también en esta denominación las sociedades legales minerales que no tengan más de seis socios, y las cooperativas mineras, y siempre que los socios o cooperados tengan todos el carácter de mineros artesanales de acuerdo con el concepto antes descrito.”

¹⁴ Artículo 23 de la Ley sobre Impuesto a la Renta: “Los pequeños mineros artesanales estarán afectos a un impuesto único sustitutivo de todos los impuestos de esta ley por las rentas provenientes de la actividad minera, que se aplicará sobre el valor neto de las ventas de productos mineros con arreglo a la siguiente tabla: 1% Si el precio internacional del cobre, en base al cual se calcula la tarifa de compra de los minerales no excede de 232.21 centavos de dólar por libra; 2% Si el precio internacional del cobre, en base al cual se calcula la tarifa de compra de los minerales excede de 232.21 centavos de dólar la libra y no sobrepasa de

de regalías cuando proceda. Una vez determinado el valor neto de las ventas se aplicarán las siguientes tasas –ver cuadro 1– sobre la base imponible, siempre que lo transado sea *cobre, plata u oro*:

Tasa	Valor Internacional de cobre por libra en dólares americanos
1%	No excede de 232,21 centavos
2%	Excede de 232,21 centavos, pero no sobrepasa los 298,57 centavos
4%	Si excede de 298,57 centavos

Cuadro 1: Escala de Tasa sobre Impuesto Único de Primera Categoría.

Si las ventas versan sobre productos sin contenido de cobre, oro o plata se aplicará una tasa única de 2% sobre el valor neto de las ventas. Por otra parte, para hacer aplicable la tabla del cobre a las rentas provenientes del oro y de la plata, el Servicio de Impuestos Internos determinará las equivalencias correspondientes, previo informe del Ministerio de Minería.

Finalmente haremos dos alcances: el primero, tendiente a recalcar que lo gravado por estos impuestos son las *rentas*, es decir, los ingresos que constituyan utilidad o beneficio que rinda una cosa o actividad, y no las ventas, pues ellas son sólo la base sobre la cual se calcula el impuesto. En segundo lugar, el contribuyente podrá optar por tributar en base a renta presunta, en cuyo caso no podrá volver a acogerse a este régimen.

2.1.2. Mediana y Gran Minería

Para efectos tributarios, entenderemos que mediana y gran minería es toda aquella que no puede o no opta por tributar en base al Impuesto Único de Primera Categoría. Lo anterior, configura un amplio espectro de empresas o sociedades que quedan comprendidas en esta acepción, todas ellas reguladas por el artículo 34 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

298.57 centavos de dólar por libra; 4% Si el precio internacional del cobre, en base al cual se calcula la tarifa de compra de los minerales excede de 298.57 centavos de dólar por libra.

Se entiende por valor neto de la venta el precio recibido por el minero, excluida o deducida la renta de arrendamiento o regalía cuando preceda.

El Servicio de Impuestos Internos, previo informe del Ministerios de Minería, determinará la equivalencia que corresponda respecto del precio internacional del oro y la plata, a fin de hacer aplicable la escala anterior a las ventas de dichos minerales y a las combinaciones de esos minerales con cobre.

Si se trata de otros productos mineros sin contenido de cobre, oro o plata. La tasa será del 2% sobre el valor neto de la venta.

No obstante, estos contribuyentes podrán optar por tributar anualmente mediante el régimen de renta presunta contemplado en el artículo 34, N.º 1, de la presente ley, en cuyo caso no podrán volver al sistema del impuesto único establecido en ese artículo.”

Las rentas de la actividad minera incluidas en esta clasificación, tributarán de acuerdo al régimen general y, al igual que en éste, existen normas que permiten a los contribuyentes de primera categoría tributar en base a renta presunta.

2.1.2.1. Renta Efectiva

Es aquella base imponible que se obtiene al deducir de los ingresos brutos, los costos y gastos en conformidad a lo que establecen los artículos 29 al 33 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

En el caso de los contribuyentes de giro minero, las mencionadas normas no sufren mayores modificaciones, salvo que deben tributar en base a unidades tributarias anuales. Los siguientes contribuyentes estarán obligados a tributar mediante renta efectiva:¹⁵

¹⁵ Artículo 34 N° 2 de la Ley sobre Impuesto a la Renta: “2.° Las sociedades anónimas o en comanditas por acciones, quedarán sujetas al impuesto de primera categoría sobre su renta efectiva determinada mediante contabilidad completa. A igual régimen tributario quedarán sometidos los demás contribuyentes que a cualquier título posean o exploten yacimientos mineros cuyas ventas anuales excedan de 36.000 toneladas de mineral metálico no ferroso, o cuyas ventas anuales, cualquiera sea el mineral, excedan de 6.000 unidades tributarias anuales. Para este efecto, las ventas de cada mes deberán expresarse en unidades tributarias mensuales de acuerdo con el valor de ésta en el período respectivo.

El contribuyente que por aplicación de las normas de éste artículo quede obligado a declarar sus rentas efectivas según contabilidad completa, lo estará a contar del 1.° de enero del año siguiente a aquel en que se cumplan los requisitos que obliga dicho régimen y no podrá volver al sistema de renta presunta. Exceptúase el caso en que el contribuyente no haya desarrollado actividades mineras por cinco ejercicios consecutivos o más, caso en el cual deberá estarse a las reglas generales establecidas en este artículo para 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 establecer si el contribuyente cumple cualquiera de los límites contenidos en el inciso primero de este número, se deberá sumar al total de las ventas del contribuyente el total de ventas de las sociedades, excluyendo las anónimas abiertas, con las que el contribuyente esté relacionado y que realicen actividades mineras. Del mismo modo, el contribuyente deberá considerar las ventas de las comunidades de las que sea comunero. Si al efectuar las operaciones descritas el resultado obtenido excede cualesquiera de los límites referidos, tanto el contribuyente como las sociedades o comunidades con las que esté relacionado deberán determinar el impuesto de esta categoría sobre la base de renta efectiva según contabilidad completa.

Si una persona natural está relacionada con una o más comunidades o sociedades, excluidas las anónimas abiertas, que desarrollen actividades mineras, para establecer si dichas comunidades o sociedades exceden los límites mencionados en el inciso primero de este número, deberá sumarse el total de las ventas de las comunidades y sociedades con las que la persona esté relacionada. Si al efectuar la operación descrita el resultado obtenido excede los límites citados, todas las sociedades o comunidades con las que la persona esté relacionada deberán determinar impuesto de esta categoría sobre la base de renta efectiva según contabilidad completa.

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

Después de aplicar las normas de los incisos anteriores, los contribuyentes cuyas rentas anuales no excedan de 500 unidades tributarias anuales, cualquiera sea el mineral, podrán continuar sujetas al régimen de renta presunta. Para determinar el límite de ventas a que se refiere este inciso no se aplicarán las normas de los incisos tercero y cuarto de este número.

Para los efectos de este número el concepto de persona relacionada con una sociedad se entenderá en los términos señalados en el artículo 20, número 1.°, letra b).

El contribuyente que por efectos de las normas de la relación quede obligado a declarar sus impuestos sobre renta efectiva deberá informar de ello, mediante carta certificada, a todos sus socios en comunidades o sociedades en las que se encuentre relacionado. Las sociedades que reciban dicha comunicación deberán, a su

- 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 6.000 unidades tributarias de cualquier mineral.

2.1.2.2. Renta Presunta

“Es aquella en que a partir de determinados indicadores se presume una renta.”¹⁶

Los porcentajes –ver cuadro 2–, en base a los cuales se determina la renta son determinados por ley y se aplican sobre las ventas netas anuales de productos mineros.

vez, informar con el mismo procedimiento a todos los contribuyentes que tengan una participación superior al 10% en ellas.

3.º Derogado”

¹⁶ Artículo 34 N° 1 de la Ley sobre Impuesto a la Renta: “Las rentas derivadas de a actividad minera tributarán de acuerdo con las siguientes normas:

1.º Respecto de los mineros que no tengan el carácter de pequeños mineros artesanales, de acuerdo con la definición contenidas en el artículo 22, N.1, y con la excepción de las sociedades anónimas y en comandita por acciones y de los contribuyentes señalados en el número 2.º de este artículo, se presume de derecho que la renta líquida imponible de la actividad de la minería, incluyendo en ella la actividad de explotación de plantas de beneficio de minerales, siempre que el volumen de los minerales provengan en más de un 50% de minas explotadas por el mismo minero, será la que resulte de aplicar sobre las ventas netas anuales de productos mineros, la siguiente escala:

4% Si el precio promedio de la libra de cobre en el año o ejercicio respectivo no excede de 226,12 centavos de dólar; 6% Si el precio promedio de la libra de cobre en el año o ejercicio respectivo excede de 226,12 centavos de dólar y no sobrepasa de 239,87 centavos de dólar; 10% Si el precio promedio de la libra de cobre en el año o ejercicio respectivo excede de 239,87 centavos de dólar y no sobrepasa de 274,11 centavos de dólar; 15% Si el precio promedio de la libra de cobre en el año o ejercicio respectivo excede de 274,11 centavos de dólar y no sobrepasa de 308,42 centavos de dólar, y 20% Si el precio promedio de la libra de cobre en el año o ejercicio respectivo excede de 308,42 centavos de dólar.

Por precio de la libra de cobre se entiende el precio de productores chilenos fijado por la Comisión Chilena del Cobre.

Para estos efectos, el valor de la ventas mensuales de productos mineros deberá reajustarse de acuerdo con la variación experimentada por el Índice de Precios al Consumidor en el período comprendido entre el último día del mes anterior al de las ventas y el último día del mes anterior al de las ventas y el última día del mes anterior al del cierre del ejercicio respectivo.

No obstante, estos contribuyentes podrán declarar la renta efectiva demostrada mediante contabilidad fidedigna, en cuyo caso no podrán volver al régimen de renta presunta establecido en este artículo, salvo que pasen a cumplir las condiciones para ser calificados como pequeños mineros artesanales, definidos en el artículo 22 N° 1, situación en la cual podrán tributar conforme a las normas que establece el artículo 23.

EL Servicio de Impuestos Internos, previo informe del Ministerio de Minería, determinará la equivalencia que corresponda respecto del precio promedio del oro y la plata, a fin de hacer aplicable la escala anterior a las ventas de dichos minerales y a las combinaciones de esos minerales con cobre.

Si se trata de otros productos mineros sin contenido de cobre, oro o plata, se presume de derecho que la renta líquida imponible es de un 6% del valor neto de la venta de ellos.

Las cantidades expresadas en centavos de dólar de los Estados Unidos de Norteamérica, que conforman las escalas contenidas en el artículo 23 y en el presente artículo, serán reactualizadas antes del 15 de febrero de

Tasa	Precio Promedio de cobre por libra, en el año o ejercicio respectivo, en dólares americanos
4%	No excede de 226,12 centavos de dólar
6%	Excede de 226,12, pero no sobrepasa los 239,87 centavos de dólar
10%	Excede de 239,87, pero no sobrepasa los 274,11 centavos de dólar
15%	Excede de 274,11, pero no sobrepasa los 308,42 centavos de dólar
20%	Excede de 308,42 centavos de dólar

Cuadro 2: Escala de Tasa de Renta Presunta.

El precio de la libra de cobre será fijado por la Comisión Chilena del Cobre, el que será reactualizado el 15 de Febrero de cada año y regirá desde el 1° de Marzo hasta el último día de Febrero del año siguiente. Para fijar la base imponible, las ventas deben ser actualizadas al cierre del ejercicio, en base a factores de reajustabilidad del Índice de Precios al Consumidor.

Al igual como sucede en la determinación del Impuesto Único de Primera Categoría, la ley fija los valores para el cobre y, para aplicarla a las rentas provenientes del oro y de la plata, el Servicio de Impuestos Internos determinará las equivalencias correspondientes, previo informe del Ministerio de Minería. En cambio, si las rentas provienen de cualquier producto mineral sin contenido de cobre, oro o plata, su base imponible será el 6% de sus ventas netas.

Aunque parezca innecesario, debemos aclarar que la diferencia que se da entre las escalas para determinar el Impuesto Único de Primera Categoría y la relativa a la renta presunta, no es sólo el diferencial entre las tasas a aplicar sobre las ventas, sino que existe una diferencia sustancial. En el primer caso, al aplicar las tasas obtendremos el monto del impuesto a pagar, en el segundo, obtendremos la base imponible o la renta presunta sobre la cual se aplicará la tasa impositiva de primera categoría; recién ahí tendremos el impuesto a pagar por este concepto.

cada año, mediante decreto supremo, de acuerdo con la variación experimentada por el Índice de Precios al Consumidor en dicho país, en el año calendario precedente, según lo determine el Banco Central de Chile, esta reactualización regirá, en lo que respecta a la escala del artículo 23, a contar del 1.º de marzo del año correspondiente y hasta el último día del mes de febrero del año siguiente y, en cuanto a la escala del artículo 34, regirá para el año tributario en que tenga lugar la reactualización-

Para acogerse al régimen de renta presunta establecido en este número, los contribuyentes estarán sometidos a las condiciones y requisitos contenidos en los incisos segundo y tercero de la letra b) del número 1.º del artículo 20, en lo que corresponda. Aquellos que no la cumplan quedarán sujetos al régimen del número 2.º de este artículo. Con todo, para efectos de lo dispuesto en el inciso segundo de la letra b) del artículo 20, no se considerarán personas jurídicas de las sociedades legales mineras constituidas exclusivamente por personas naturales”

2.2. Decreto Ley 600

Todos los derechos que garantiza el marco jurídico de Chile, a los inversionistas extranjeros, están protegidos por los Acuerdos Bilaterales de Promoción y Protección de Inversiones,¹⁷ además de los derechos garantidos por la Constitución Política de la República de Chile y el Decreto Ley 600 o Estatuto sobre Inversión Extranjera,¹⁸ ya que más del 81% de la inversión extranjera materializada entre 1990 y 2004 entró al país a través de este estatuto, con un total de US\$ 53,6 mil millones.¹⁹

Cualquier persona natural o jurídica extranjera, así como chilenos con residencia y domicilio en el exterior, pueden invertir a través del D.L. 600, bajo la fórmula de *Contratos Leyes*,²⁰ el que no puede ser modificado unilateralmente por el Estado ni por cambios posteriores en la ley y que otorga los siguientes derechos:

- a. Los inversionistas tienen el derecho *de repatriar* el capital, un año después de su ingreso al país y las utilidades tan pronto éstas se generen. Y una vez pagados los impuestos correspondientes, los inversionistas tienen *acceso asegurado al mercado cambiario formal*, sin ningún límite en cuanto a monto, tanto para las remesas de capital como de utilidades. La repatriación del capital invertido está exenta de toda contribución, impuesto o gravamen hasta por el monto de la inversión materializada.²¹

¹⁷ A febrero de 2005 Chile ha firmado 52 Acuerdos Bilaterales de Promoción y Protección de Inversiones.

¹⁸ En adelante D.L. 600.

¹⁹ COMITÉ DE INVERSIONES EXTRANJERAS, *Chile ante los Ojos del Mundo*, 2005. disponible: (<http://www.cinver.cl/index/index.asp> consultado el 1 de septiembre de 2005)

²⁰ Artículo 3° del Decreto Ley 600: “Las autorizaciones de inversión extranjera constarán en contratos que se celebrarán por escritura pública y que suscribirán, por una parte, en representación del Estado de Chile, el Presidente del Comité de Inversiones Extranjeras cuando la inversión requiera de un acuerdo de dicho Comité o el Vicepresidente Ejecutivo en caso contrario, y por la otra, las personas que aporten capitales extranjeros, quienes se denominarán "inversionistas extranjeros" para todos los efectos del presente decreto ley. En los contratos se fijará el plazo dentro del cual el inversionista extranjero deberá efectuar la internación de estos capitales. Este plazo no excederá de 8 años en las inversiones mineras y de 3 años en las restantes. Con todo, el Comité de Inversiones Extranjeras, por acuerdo unánime, podrá, en el caso de inversiones mineras, extender el plazo hasta doce años, cuando se requieran exploraciones previas, considerando la naturaleza y duración estimada de éstas, como asimismo, en el caso de inversiones en proyectos industriales o extractivos no mineros por montos no inferiores a US\$ 50.000.000, moneda de los Estados Unidos de América, o su equivalente en otras monedas extranjeras, extender el plazo hasta 8 años cuando la naturaleza del proyecto así lo requiera”

²¹ Artículo 4° del Decreto Ley 600: “Los inversionistas extranjeros tendrán el derecho a transferir al exterior sus capitales y las utilidades líquidas que éstos originen. Las remesas de capital podrán efectuarse una vez transcurrido un año desde la fecha de su respectivo ingreso. Los aumentos de capital enterados con utilidades, susceptibles de haber sido remesadas al exterior, podrán remesarse sin sujeción a plazo alguno, una vez cumplidas las obligaciones tributarias. Las remesas de utilidades no estarán sujetas a plazo alguno. El régimen aplicable a la remesa de los capitales y de las utilidades líquidas no podrá ser más desfavorable que el que rija para la cobertura de la generalidad de las importaciones. El tipo de cambio aplicable para la transferencia al exterior del capital y de las utilidades líquidas, será el más favorable que los inversionistas extranjeros puedan obtener en cualquier entidad autorizada para operar en el Mercado Cambiario Formal. El acceso al Mercado Cambiario Formal, para la remisión de capitales o utilidades al exterior, requerirá de un certificado previo del Vicepresidente Ejecutivo del Comité de Inversiones Extranjeras en cuanto al monto a remesar. Este

- b. El inversionista tiene *derecho a no ser discriminado*, derecho consagrado en la normativa constitucional, civil y el Decreto ley 600.²²

La tributación de estos inversionistas se caracteriza por la opción que poseen de acogerse al *Régimen de Invariabilidad Tributaria*, cuyo contenido dependerá de la envergadura de la inversión.

En lo referente al *impuesto a la renta* el inversionista deberá soportar una tasa del 42%, la que se mantendrá constante por un plazo de hasta diez años o -bajo el artículo 11 bis- hasta veinte años. De esta forma, el inversionista no se ve afectado por cualquier aumento de impuestos que pueda sufrir el régimen tributario común durante dicho período. Se puede renunciar a este beneficio en cualquier momento, por una sola vez, no pudiendo volver posteriormente a la tasa garantizada de 42%. El impuesto pagado de Primera Categoría de 17% actúa como crédito para efectos del cálculo de los impuestos adicionales, tanto si se trata del Régimen Común como de la Invariabilidad Tributaria.

Los megaproyectos,²³ en virtud del artículo 11 Bis, están sujetos a beneficios tributarios adicionales y tienen derecho a la Invariabilidad Tributaria, con tasa de 42%, como carga impositiva total. La diferencia está en que el plazo de 10 años puede ser aumentado en consideración con la duración estimada del proyecto, pero no puede exceder de 20 años, plazo que se cuenta desde la puesta en marcha del proyecto, además tiene a su haber los siguientes derechos:

- a. El inversionista tiene derecho a llevar contabilidad en moneda extranjera.
- b. Invariabilidad de normas legales y resoluciones o circulares del Servicio de Impuestos Internos.

certificado deberá otorgarse o rechazarse fundadamente, en el plazo de 10 días contados desde la fecha de presentación de la respectiva solicitud”

²² Artículo 9 del Decreto Ley 600: “Asimismo, la inversión extranjera y las empresas en que ésta participe se sujetarán también al régimen jurídico común aplicable a la inversión nacional, no pudiendo discriminarse respecto de ellas, ni directa o indirectamente, con la sola excepción de lo dispuesto en el artículo 11. Las disposiciones legales o reglamentarias relativas a determinada actividad productiva, se considerarán discriminatorias si llegaren a ser aplicables a la generalidad o la mayor parte de dicha actividad productiva en el país, con exclusión de la inversión extranjera. Igualmente, las disposiciones legales o reglamentarias que establezcan regímenes excepcionales de carácter sectorial o zonal, se considerarán discriminatorias, si la inversión extranjera no tuviere acceso a ellas, no obstante cumplir las mismas condiciones y requisitos que para su goce se impone a la inversión nacional. Para los efectos del presente artículo, se entenderá por determinada actividad productiva aquella desarrollada por empresas que tengan igual definición de acuerdo con las clasificaciones internacionalmente aceptadas, y que produzcan bienes ubicados en igual posición arancelaria de acuerdo al Arancel Aduanero de Chile, entendiéndose por igual posición arancelaria aquella que no experimenta una diferencia entre productos de más de una unidad en el último dígito del Arancel

²³ Hablaremos de megaproyectos cuando se trate de inversiones industriales y extractivas de US\$ 50 millones o más.

c. Pérdida de derechos y plazos

En cuanto a los *impuestos Indirectos*, se consagra en el artículo 8° del Decreto Ley 600,²⁴ la opción de acogerse al régimen de invariabilidad, por medio del cual será intangible, por el período en que se desarrolle la ejecución de la inversión pactada, el régimen tributario del impuesto sobre las ventas y servicios y el régimen arancelario aplicables a la importación de máquinas y equipos que no se produzcan en el país y que se encuentren incorporados a la lista a que se refiere el artículo 12 letra B N° 10 del Decreto Ley 825 sobre Impuesto a las Ventas y Servicios. También gozarán de esta franquicia las empresas receptoras en que participen los inversionistas extranjeros, por el monto que corresponda a dicha inversión.

Finalmente, cabe tener presente que con la entrada en vigencia de la ley 20.026 se incorporó el artículo 11 ter, que establece un régimen de invariabilidad del impuesto específico, para aquellos inversionistas que suscriban nuevos contratos de inversión extranjera relativos a megaproyectos o aquellos inversionistas que no mantengan contratos leyes vigentes, o que no estén acogidos a la invariabilidad tributaria, o si estando renuncien a ella, al momento de solicitar acogerse al artículo 11 ter.

2.3. Impuesto Específico a la Minería.

Creado recientemente por la Ley 20.026, será analizado latamente en lo que sigue de esta tesis. Sin embargo, por el momento diremos que tiene por objeto gravar a la gran minería y parte de la mediana minería, dejando fuera a aquellos inversionistas extranjeros acogidos a la invariabilidad tributaria

²⁴ El fundamento de esta norma está en otorgar una garantía al inversionista extranjero y facilitar la internación de tecnología al país.

CAPITULO II

REGULACION JURÍDICA COMPARADA

Relevante es el análisis de la legislación comparada, principalmente si tomamos en consideración que –lo que a América Latina respecta– nuestra legislación fue la precursora de los cambios introducidos al sistema minero, desde principio de la década de los ochenta tuvieron por objeto impulsar la inversión extranjera.

Para efectos didácticos sólo expondremos la situación de algunos países de América del Sur y Central; luego, la situación de América del Norte, enfatizando en los aspectos tributarios, sin subestimar la incidencia social y económica que este tema merece, pero que sin duda tratarlos excede con creces el objeto de esta memoria.

1. América del Sur y Central

Luego de visitar la cuantiosa legislación existente en América Latina y el Caribe, hemos observado que el denominador común entre todas ellas es el dominio exclusivo, inalienable e imprescriptible de los recursos minerales por parte del Estado. Pese a ello, la explotación de dichos minerales no está proscrita a los particulares; por el contrario, se estimula su participación por medio de franquicias tributarias, especialmente si de inversión extranjera se trata.

Los particulares acceden a la explotación de los minerales por medio de un sistema concesional, entregado a la esfera de las atribuciones de órganos administrativos, con excepción de nuestro país y Colombia, ya que, como sabemos, en Chile la constitución, conservación y expiración de concesiones mineras queda entregada a los Tribunales de Justicia, mientras que en Colombia, es fruto de un contrato entre los particulares y el Estado.

Es principio esta parte del mundo someter a la legislación común tributaria a quienes explotan la actividad minera, no obstante, en la mayoría de ellos se establece el pago de regalías o de un impuesto específico por la explotación de los recursos minerales,²⁵ derechos que son distintos a los tributos pagados por concepto de impuesto a la renta,

²⁵ En Ecuador (artículo 161) y Guatemala (artículo 61 y siguientes) se establece el pago de regalías anuales, además del pago de patentes por superficie, mientras que en Bolivia (artículo 97 y siguientes)se establece el pago de un impuesto complementario al régimen común diferenciado dependiendo del mineral del cual se trate. Asimismo en Colombia se establece el pago de contraprestación económica obligatoria, que toma el

como el de Primera Categoría, o distinto a las patentes o cánones territoriales, los que se establecen sin excepción bajo distintas modalidades.

A la luz de lo planteado, pasaremos a la exposición de la situación minera en dos países, uno de América del Sur y otro de Centro América, Estados elegidos por la posición que ocupan con respecto de Chile, ya que el primero de ellos refleja la situación que vivía nuestro país hasta antes de la aprobación de la Ley 20.026 y, el segundo, es uno de los casos que más similitudes guarda con la situación que vivirá nuestro país, con posterioridad a la entrada en vigencia de la mencionada ley.

1.1. Perú

El dominio de los recursos minerales pertenece al Estado,²⁶ precisando la calidad de imprescriptible e inalienable de este derecho. Su explotación se realiza a través de empresas del Estado o particulares, estos últimos quedan sometidos a un fuerte sistema de control administrativo, tanto en lo relativo a la constitución de sus derechos, como en lo referente a su conservación.

Como hemos enunciado, el sistema bajo el cual se otorgan las concesiones mineras en Perú es esencialmente administrativo, constituido en primera instancia por la Dirección General de Minería, dependiente a su vez del Ministerio de Energía y de Minas, dotada de la potestad para otorgar derechos de concesión minera y de aplicación de la ley.²⁷ El órgano

nombre de regalía cuando se refiere a la contraprestación económica que recibe el Estado por la explotación de recursos no renovables (artículos 58, 332 y 360 de la Constitución Política)

Caso distinto es el de Cuba, quien da atribuciones al Consejo de Ministros o Comité ejecutivo para la fijación del calculo para el pago de la regalía, tasa que guarda relación con la utilidad, ingresos o simplemente con lo pactado en los contratos de concesión.(Artículo 79 y 80)

²⁶ Título Preliminar, N° 1, Inciso 1°, de la Ley General de Minería de Perú: “Todos los recursos minerales pertenecen al Estado, cuya propiedad es inalienable e imprescriptible.”

²⁷ Artículo 101 de la Ley General de Minería de Perú: “Son atribuciones de la Dirección General de Minería, las siguientes: a) Otorgar el título de las concesiones de beneficio, transporte minero y de labor general. b) Aprobar el programa de inversiones con plazos de ejecución, que tiene carácter de Declaración Jurada, respecto a los contratos de estabilidad tributaria, de los artículos 78 y 79 de la presente Ley. c) Aprobar el estudio de factibilidad técnico-económico, que tiene carácter de Declaración Jurada a que se refiere los artículos 82 y 83 de la presente Ley. d) Proponer los modelos de contrato de adhesión que garanticen los beneficios establecidos en el título noveno de la presente Ley. e) Velar por el cumplimiento de los contratos de estabilidad tributaria. f) Resolver sobre la formación de Unidades Económicas Administrativas. g) Evaluar la Declaración Anual Consolidada que deberán presentar los titulares de la actividad minera. h) Administrar el Derecho de Vigencia. i) Evaluar y dictaminar respecto de las solicitudes de Área de No Admisión de denuncias. j) Aprobar los proyectos de ubicación, diseño y funcionamiento de las concesiones de explotación y beneficio, en los casos que se señale en el Reglamento. k) Proponer normas de bienestar, seguridad e higiene minera. l) Imponer sanciones y multas a los titulares de derechos mineros que incumplan con sus obligaciones o infrinjan las disposiciones señaladas en la presente Ley, su Reglamento y el Código de Medio Ambiente. m) Preparar la Nómina de Peritos Mineros. n) Imponer sanciones a los Peritos que incumplan con lo dispuesto en el Reglamento de Peritos, la presente Ley y su Reglamento. o) Resolver de oficio o a petición de parte sobre las denuncias referentes a extracción de mineral sin derecho alguno. p) Administrar los montos provenientes de los remates de los derechos mineros. q) Resolver sobre las solicitudes para el establecimiento de servidumbres y expropiaciones. r) Aprobar y fiscalizar los programas de vivienda, salud, bienestar y seguridad minera. s) Calificar a los titulares de actividades mineras en pequeños, medianos, o grandes según

que actúa en segunda instancia es el Consejo de Minería,²⁸ el que no sólo debe uniformar la jurisprudencia administrativa, sino que también puede proponer leyes para el sector al ministerio respectivo.

Encontramos en la cima de esta pirámide a la Dirección de Fiscalización Minera, la cual debe opinar y dictaminar sobre todo lo relativo al cumplimiento de obligaciones tributarias y de seguridad social,²⁹ y al Registro Público de Minería, que conoce en una instancia principalmente contenciosa.³⁰

La tributación se rige por los artículos 73 y siguientes de la Ley General de Minería. En ellos, se somete a las reglas generales de este país a esta actividad. No obstante, a nuestro entender, existen dos principios que diferencian esta actividad de cualquier otra: el primero de ellos, dispone la *utilidad pública* de la industria minera, mientras el segundo, invoca el *interés nacional* en las inversiones. Dando cumplimiento al primer principio, se controla la productividad del sector; así, una cuota de producción por bajo el mínimo legal es causal de terminación de la concesión. Por otra parte, consecuencia del segundo principio, es la autorización de ciertas deducciones -al impuesto a la renta- al que explota la actividad minera, las que, a nuestro parecer, no tienen otro fin que incentivar tal actividad.

la legislación vigente. t) Emitir opinión sobre la procedencia de solicitud para la paralización y reducción de la actividad minera, en los procedimientos que se interpongan ante la autoridad de trabajo. u) Resolver los recursos de apelación y conceder los de revisión, en los procedimientos en que le corresponda ejercer jurisdicción administrativa. v) Resolver los recursos de queja por denegatoria de recurso de apelación. w) Ejercer las demás atribuciones inherentes a su función.

²⁸ Artículo 64 de la Ley General de Minería de Perú: “Son atribuciones del Consejo de Minería: 1) Conocer y resolver en última instancia administrativa los recursos de revisión. 2) Resolver sobre los daños y perjuicios que se reclamen en la vía administrativa. 3) Resolver los recursos de queja por denegatoria del recurso de revisión. 4) Absolver las consultas que le formulen los órganos del sector público nacional sobre asuntos de su competencia y siempre que no se refieran a algún caso que se halle en trámite administrativo o judicial. 5) Uniformar la jurisprudencia administrativa en materia minera. 6) Proponer al Ministerio de energía y Minas los aranceles concernientes a las materias de que se ocupa la presente Ley. 7) Proponer al Ministerio de Energía y Minas las disposiciones legales y administrativas que crea necesarias para el perfeccionamiento y mejor aplicación de la legislación minera. 8) Elaborar su Reglamento de Organización y Funciones. 9) Ejercer las demás atribuciones que le señalen las leyes y reglamentos, o que sean inherentes a su función.

²⁹ Artículo 102 de la Ley General de Minería de Perú: “Son atribuciones de la Dirección de Fiscalización Minera, opinar y dictaminar sobre lo siguiente: a) El cumplimiento de los Contratos de Estabilidad Tributaria. b) La formación de Unidades Económicas Administrativas. c) La Declaración Anual Consolidada que deberán presentar los titulares de la actividad minera. d) El cumplimiento del pago del Derecho de Vigencia. e) El incumplimiento de los titulares de derechos mineros de sus obligaciones o que infrinjan las disposiciones señaladas en la presente Ley, su Reglamento y el Código de Medio ambiente. f) Los programas de vivienda, salud, bienestar y seguridad minera. g) Calificación de los titulares de actividades mineras, como pequeños, medianos o grandes, según la legislación vigente”

³⁰ Artículo 105 de la Ley General de Minería de Perú: “Son atribuciones del Registro Público de Minería las siguientes: a) Registrar y resolver sobre las solicitudes de formulación de petitorios mineros. b) Tramitar y resolver sobre los recursos de oposición presentados conforme a ley. c) Tramitar y resolver sobre las denuncias de internamiento en derecho ajeno. d) Tramitar y resolver sobre las solicitudes de acumulación de petitorios y concesiones. e) Tramitar y resolver las solicitudes sobre uso de terreno eriazo y uso de terreno franco. f) Otorgar el título de las concesiones mineras. g) Constituir las sociedades legales, cuando el expediente se encuentre sometido a su jurisdicción. h) Declarar la caducidad, abandono, caducidad o nulidad de las concesiones y publicar, en su caso, su libre denunciabilidad. i) Resolver sobre la renuncia parcial o total de las concesiones mineras. j) Informar periódicamente a la Dirección General de Minería sobre las infracciones que cometan los Peritos nominados en el ejercicio de la función. k) Preparar el Catastro Minero. l) Conceder los recursos de revisión en los procedimientos en el que le corresponda ejercer jurisdicción administrativa. m) Ejercer las demás atribuciones inherentes a sus funciones.”

Quienes exporten o vendan internamente lo producido tendrán derecho a *deducir* de los impuestos a la renta los gastos de otros impuestos en que hayan incurrido para realizar esta operación. De no ser posible lo anterior, podrá castigarse cualquier otro tributo, cuyo sujeto activo sea el Tesoro Público. Por último, si no fuera posible hacer operativa esta hipótesis se podría transferir a un tercero este saldo. Entre otras deducciones, encontramos aquellas que se autorizan con cargo al costo de las explotaciones -una vez que se encuentre en etapa de producción mínima obligatoria- las que deberán amortizarse linealmente en razón de los años de vida útil de la mina, mientras que los gastos de desarrollo y preparación de explotación, podrán deducirse hasta en un máximo de dos ejercicios. En caso de caducidad anticipada de la concesión, al contribuyente le asistirá la opción de amortizar el saldo de una sola vez o continuar depreciando anualmente. Finalmente, podrá deducir el costo de adquisición de la concesión minera desde el ejercicio en que, según la ley, corresponda cumplir con el mínimo de producción. Los gastos de adquisición de la concesión incluyen los de prospección, exploración y petitorio.

El segundo derecho que se otorga es la *invariabilidad tributaria*, ésta se obtiene mediante contrato suscrito con el Estado. La invariabilidad puede tener un periodo de duración de 10 o 15 años, dependiendo de la envergadura de la inversión. Así, pueden optar a la invariabilidad tributaria de 10 años principalmente aquellos titulares de actividad minera con inversiones mayores a 350 toneladas métricas por día³¹ hasta 5.000 TM/día, en tanto, pueden optar a la de 15 años, aquellos que invierten una cantidad igual o superior a 5.000 TM/ día, entre otros.

La invariabilidad tributaria da al inversionista los siguientes derechos: en primer lugar, el titular quedará sujeto al régimen tributario imperante al momento en que entre en vigencia el contrato de invariabilidad tributaria, por tanto, no se le impondrán nuevos tributos, ni se verán afectados los elementos que sirvan para determinar los impuestos vigentes a la fecha de celebración del respectivo contrato. Tampoco le serán aplicables las normas que contengan la obligación de adquirir bonos o títulos a favor del Estado. En segundo lugar, se otorga libre disposición de las divisas obtenidas en la exportación de la producción, tanto en el país como fuera de él; en tercer lugar, se da derecho a la libre comercialización de sus productos minerales; en cuarto lugar, se garantiza estabilidad en los regímenes especiales; en quinto lugar, se establece la no discriminación en el tipo de cambio, al convertir al valor FOB³² las exportaciones o ventas locales, al mismo tiempo se establece la cláusula más favorable ante un eventual control o valor diferencial; en último lugar, se garantiza la intangibilidad del contrato, salvo por mutuo acuerdo.

³¹ En adelante TM/día.

³² *Free on Board*.

Como contrapartida, el titular de los contratos de invariabilidad tributaria deberá soportar los tributos, aun cuando queden derogados por una legislación posterior. En todo caso según el artículo 80 de la citada ley, siempre podrá volver al régimen común, derecho que sólo podrá ejercer una vez.

Precisaremos que los titulares de la actividad minera con asentamientos urbanos, están sometidos a impuestos municipales, pues el Decreto Legislativo N° 868, publicado el 01 de noviembre de 1996, aclara que las obras y edificaciones construidas sobre las concesiones mineras, de beneficio, de labor general y de transporte minero, están gravadas con los tributos municipales, sólo en zonas urbanas.

1.2. Guatemala

Está entre los países precursores de Latinoamérica en materia de reformas impulsadas, a comienzos de los noventa, a la actividad minera. Declara la propiedad exclusiva, imprescriptible e inalienable por parte del Estado,³³ invocando la necesidad y utilidad pública en todas las operaciones mineras.³⁴

El sistema concesional minero está a cargo de la autoridad central, cuya naturaleza es esencialmente administrativa. Así, la Ley de Minería encarga al Ministerio de Energía y Minas la coordinación y formulación de políticas para este sector.³⁵ Por otra parte, la Dirección General de Minería, órgano dependiente del mencionado ministerio, es el encargado de supervisar, inspeccionar y velar por el cumplimiento de la normativa vigente, facultándosele, además, para imponer sanciones cuando sea procedente.³⁶

El Título IV de la citada Ley dedica todo el Capítulo II, denominado “Régimen Financiero”, a describir la forma en que se altera el régimen general de tributación, para quienes ejerzan la actividad minera. Consecuencia de aquellas normas es que se introduce

³³ Artículo 8 de la Ley de Minería de Guatemala, Decreto N° 48 de 1997: “Son bienes del Estado, todos los yacimientos que existan dentro del territorio de la República, su plataforma continental y su zona económica exclusiva. Su dominio sobre los mismos es inalienable e imprescriptible y gozan de las garantías y prerrogativas que corresponden a todos los bienes del Estado.”

³⁴ Artículo 7 de la Ley de Minería de Guatemala, Decreto N° 48 de 1997: “Se declaran de utilidad y necesidad pública, el fomento y desarrollo de las operaciones mineras en el país, así como su explotación técnica y racional.”

³⁵ Artículo 2 de la Ley de Minería de Guatemala, Decreto N° 48 de 1997 “El Ministerio de Energía y Minas es el órgano del Estado encargado de formular y coordinar las políticas, planes y programas de Gobierno del sector minero, de tramitar y resolver todas las cuestiones administrativas, así como dar cumplimiento en lo que le concierna a lo dispuesto en esta ley y su reglamento.”

³⁶ Artículo 56 de la Ley de Minería de Guatemala, Decreto N° 48 de 1997: “La Dirección es el órgano competente para supervisar, inspeccionar y velar por el cumplimiento y aplicación de esta ley y su reglamento, e imponer las sanciones conforme a este capítulo. El procedimiento para su imposición será el establecido en el Código Tributario.”

el pago de regalías por la explotación de sustancias minerales y cánones por la utilización de la superficie.

Aunque la normativa vigente no define el término *regalías*, es obvio que por su ubicación en la Ley y por las opiniones mayoritarias de la doctrina, estamos ante un impuesto,³⁷ el que debe pagar todo aquél que sea titular de una licencia de explotación, según prescribe el artículo 61 letra a), el que se paga al Estado y a las Municipalidades. El legislador siendo más explícito y buscando aclarar el carácter “compensatorio”, propio del concepto acuñado, puntualiza que se paga al Estado y a las Municipalidades por la extracción de los recursos minerales, sin dejar lugar a dudas sobre el carácter impositivo de ésta obligación tributaria.

La tasa corresponde a un 1% anual del producto comercializado, los cuales se dividen en cuotas alícuotas entre el Estado y Municipalidades³⁸ la determinación del producto comercializado se realiza en base a la declaración jurada que debe presentar el contribuyente.³⁹ Como observamos, en la Ley 20.026 también se grava al contribuyente con la presentación de declaración jurada, sin embargo, el contenido de ella es para determinar la base imponible del impuesto específico introducido a nuestra legislación y no para determinar el pago de una regalía o royalty.

En lo referente a los *cánones*, ellos admiten la siguiente clasificación: en primer lugar, encontramos los *Cánones de Otorgamiento*, los que poseen un valor único y deben ser pagados en forma anticipada y por una sola vez, al momento en que el titular del derecho minero es notificado de la adquisición del correspondiente derecho; en segundo lugar, encontramos los *Cánones de Cesión*, que gravan sólo la cesión de los derechos de exploración y explotación, se calculan en base a una tasa fija diferenciada, según el derecho que se ceda, aplicada sobre la cantidad de kilómetros que abarque el derecho cedido; en tercer y último lugar, encontramos los *Cánones de Superficie*, los que encuentran como parangón en nuestra legislación a las patentes, y se pagan en razón a la superficie utilizada por los titulares de cualquier derecho minero, es decir, los que posean licencia de reconocimiento, explotación o exploración.

³⁷ CEPAL, 2002, *Actualización de la Compilación de Leyes Mineras de catorce países de América Latina y el Caribe*. Chile Santiago, s.e., pág. 87.

³⁸ Artículo 63 de la Ley de Minería de Guatemala, Decreto N° 48 de 1997: “Los porcentajes de las regalías a pagarse por la explotación de minerales serán de medio por ciento al Estado y del medio por ciento a las Municipalidades, y, quienes exploten los materiales a que se refieren el artículo 5 de esta ley, pagarán el uno por ciento a las municipalidades respectivas.”

³⁹ Artículo 62 de la Ley de Minería de Guatemala, Decreto N° 48 de 1997: “Las regalías se determinarán mediante declaración jurada del volumen del producto minero comercializado, con base en el valor de cotización del producto en mercados internos o en bolsas internacionales ”

Los cánones de superficie que deben pagar los titulares de derechos de *reconocimiento*, se pagarán por una sola vez a razón de tasa fija por kilómetro cuadrado, el mes en que se inicie el reconocimiento; en cambio, los titulares de los derechos de *exploración* deben pagar un canon anual con tasa diferenciada, la que se hace progresiva en razón al número de prórrogas que experimente el derecho de exploración con posterioridad a los tres primeros años de vigencia.⁴⁰ Finalmente, los titulares de los derechos de explotación deben pagar un canon anual con tasa fija por kilómetro cuadrado o fracción.

Como observamos, la legislación guatemalteca no es ejemplo de simpleza en lo que a materia minera-tributaria respecta, ya que encontramos distintos tipos de tributos con tasas fijas y progresivas que se aplican sobre distintas bases, ello no sólo dificulta su estudio, sino también el entendimiento por parte del contribuyente y, lo que es peor, la fiscalización por parte de la autoridad. Efectuada la crítica, no podemos dejar de destacar la claridad con que se dibuja la naturaleza jurídica de los distintos gravámenes -ya que como hemos dicho- en ella se aprecia como se impone el pago de una regalía o royalty como contraprestación a la explotación de un recurso no renovable por parte de los particulares o cómo se impone el pago de un canon de superficie por la utilización del terreno, diferenciándolo indiscutiblemente del anterior gravamen. Mención aparte merecen los cánones de otorgamiento o cesión, los cuales no hacen otra cosa que gravar determinadas convenciones.

La legislación en estudio libera de aranceles a la importación de maquinarias e insumos utilizados en las operaciones mineras. Tal exoneración, afecta los fines de los bienes importados, toda vez que sólo pueden ser utilizados durante cinco años, en el giro minero, so pena de pagar las tasas y derechos, salvo que se trate del Estado o personas jurídicas que se encuentren favorecidas con exoneraciones arancelarias, independientemente de su giro.

2. América del Norte

Los Estados Unidos de Norteamérica y Canadá, son países con fuerte tradición minera, pues no es menor que el primero haya ocupado hasta mediados de la década de los noventa el primer lugar de producción mundial de cobre, a juicio de algunos Los Estados Unidos de Norteamérica bajo su producción de cobre reservándolos -de esta forma- para el

⁴⁰ Según el Artículo 66 letra c) de mencionada ley, la tasa es de tres unidades a razón de kilómetro cuadrado o fracción los tres primeros años, luego de la primera prórroga la tasa es de seis unidades por kilómetro cuadrado o fracción, y nueve unidades por cada año de la segunda prórroga.

evento en que se produzca escasez mundial de este mineral. Tal cometido es logrado gravando fuertemente su extracción, así desincentiva la explotación de este giro.⁴¹

Atendiendo a las formas jurídicas de sus estados federados, se establecen impuestos nacionales y estatales, conjunto con ello se impone a los contribuyentes que desarrollan este giro el pago de regalías.

Nos atrevemos a decir, aunque parezca aventurado, que la imposición de regalías no tiene el sentido que posee en Latinoamérica, pues mientras en el Sur y Centro de América las labores mineras son principalmente -y en ocasiones únicamente- extractivas, en América del Norte se realizan procesos productivos posteriores a la extracción.

2.1. Canadá

La minería ha ocupado un sitio privilegiado en los últimos cien años en Canadá, este país ha logrado que la minería contribuya notablemente al progreso nacional, ya que ha provocado aporte social, medio ambiental y económico. Este avance a nivel nacional es aún incipiente a nivel local, no obstante el mayor aporte que hoy hace la minería.⁴²

Abordaremos este tema utilizando como base los estudios efectuados por nuestro Congreso Nacional⁴³ –básicamente por la pluralidad de legislaciones y de impuestos existentes – y cuyo estudio acabado excede nuestra obra, no obstante los comentarios y explicaciones serán de nuestra autoría.

Como hemos adelantado, existen impuestos a nivel federal y a nivel local (10 provincias). A nivel federal, existe un importante beneficio tributario a favor de quienes realizan actividad de extracción y procesamiento de yacimientos mineros, petróleo y gas. El beneficio aludido pretende contrarrestar la imposibilidad en la que se encuentran los contribuyentes de deducir de los impuestos federales los royalties locales, permitiendo reducir en un 25% del precio neto de ganancias por producción al momento de calcular el impuesto a la renta, deducción que se traduce en una baja a un 21,84% (desde un 29,12% general) del impuesto a la renta. A su vez, los impuestos locales varían según la provincia, y van desde un 9,15% a un 17%.

⁴¹CAPUTO LEIVA, O. 2003, *Liberalización de Inversiones Acentúa Primarización Económica*. (Disponible http://www.redtercermundo.org.uy/tm_economico/texto_completo.php?id=215 consultado el 5 de Agosto de 2005).

⁴²BANCO MUNDIAL, 2003, *Grandes Minas y la Comunidad*, expuesto por RITTER, A. *Del trabajo Rotativo a la Metrópoli Minera*. Colombia, Editorial Alfaomega, pág. 227 y ss.

⁴³CONGRESO NACIONAL DE CHILE, 2003, *Impuesto a la Actividad Minera en la Experiencia Extranjera*, Valparaíso, Unidad de Apoyo al Proceso legislativo, N° 2004.

Los beneficios a los que pueden acogerse este tipo de contribuyentes son primordialmente tres:⁴⁴ en primer lugar, les está permitido deducir el *total* de los gastos en que se hayan incurrido por concepto de exploración el mismo año en que se hayan producido; a nuestro parecer, ello obedece a lo cuestionable que es para las empresas incurrir en gastos de exploración, toda vez que las utilidades están condicionadas a la existencia de sustancias minerales; en segundo lugar, y en el evento en que adquieran una propiedad minera pueden amortizar el 30% de su valor en el balance final; en tercer lugar, los activos inmovilizados pueden llevarse a gasto de forma acelerada, con un 25% anual. Estos beneficios tienen por objeto disminuir la base imponible, pues permiten la deducción como gasto de partidas que en condiciones normales no están permitidas o permiten castigar un mayor porcentaje al normal.

Importante es mencionar que los costos por exploración de minas nuevas, pueden deducirse en un 100% por una mina que se encuentre en funcionamiento, gastos que pueden castigarse en el mismo año o en los siguientes.

Junto a los impuestos generales a la renta, existe, a nivel federal y local, la obligación de pagar un royalty, que va desde 3% a un 20%, además de los impuestos federales a la venta y servicios, que son de un 7%.

Finalizando este capítulo, diremos que todas las legislaciones analizadas modifican el régimen tributario general de impuesto a la renta, ya sea para estimular un sector económicamente deprimido, para lograr que las utilidades lleguen a las regiones mineras o, para que sus bases imponibles reflejen la rentabilidad de ese sector, evitando elusiones tributarias. Junto con las modificaciones al impuesto a la renta, generalmente se establecen patentes territoriales y royalties, esgrimiéndose en la imposición de los últimos el interés general y el carácter de no renovables de los recursos minerales.

⁴⁴ Las deducciones por gastos de exploración y desarrollo pueden ser transferidas por las sociedades a sus inversionistas, los que podrán utilizarlos para disminuir los impuestos personales de los que sea objeto en Canadá.

CAPITULO III

APORTE DE LA GRAN MINERÍA DEL COBRE

Este capítulo tiene por objeto exponer, utilizando la mayor objetividad posible, los aportes que realiza la minería a nuestras arcas fiscales. Esta labor se dificulta porque las empresas mineras en Chile no tienen obligación de publicar sus balances, toda vez que la generalidad de ellas se encuentran constituidas como sociedades contractuales. Teniendo en cuenta este antecedente, hemos utilizado como fuentes aquellos balances que han sido publicados voluntariamente por Minera La Escondida y Codelco; también utilizaremos los datos aportados por las mineras en el marco de los proyectos sobre el royalty.

Entendemos que muchas de las consideraciones y datos que aportará este capítulo, son de orden económico, sin embargo, ello cobra relevancia en materia tributaria, ya que son justamente esas consideraciones el antecedente de la regulación tributaria y sus reformas.

1. Aporte al Erario Nacional

El 45% de los ingresos que Chile obtiene por concepto de exportaciones proviene de la venta de cobre, así como el 35% de las reservas cuantificadas de este mineral se encuentran en nuestro país.⁴⁵

La gran minería privada tributó en promedio 167 millones de dólares anuales, entre los años 1991 a 2001. En el mismo periodo, el Fisco recaudó US\$ 1.836 millones –ver cuadro 3– por concepto de pago de la Gran Minería privada.⁴⁶⁻⁴⁷ De los impuestos pagados por éstas, la Compañía Minera Escondida participó con un 96% en el pago de Impuesto de Primera Categoría y con un 94% en el pago de impuesto a remesa de dividendos.

Tipo de Tributo	Aporte en Millones de Dólares
Primera Categoría	748
Impuesto adicional por dividendo	997

⁴⁵ CODELCO, 2005, *Mercado del Cobre* (Disponible en http://www.codelco.com/cu_zonacobre/fr_zona.html consultado el 6 de junio de 2005)

⁴⁶ COCHILCO, 2005, *Estadísticas del Cobre y Otros Minerales*. (Disponible en <http://www.cochilco.cl/productos/periodicos/anuario/index.htm> consultado el 3 de Septiembre de 2005)

⁴⁷ Entenderemos por tal a las diez empresas, tales son: Escondida, El Abra, Mantos Blancos, Quebrada Blanca, Cerro Colorado, Disputa, Zaldívar, Collahuasi, Los Pelambres y Candelaria.

Impuesto adicional por intereses en crédito al exterior	111
Total	1.836

Cuadro 3: Aporte de la Gran Minería Privada.

Como se observa, el aporte de la minería en materia tributaria no es inexistente, por el contrario, son exuberantes los montos que se manejan, razón por la cual las cifras aportadas deben ser apreciadas comparativamente. Así, debemos aludir al aporte promedio de la minera estatal, la que supera los 800 millones de dólares anuales, pese a que participa sólo del 46% del total de la producción de cobre –ver cuadro 4 y 5–.

Codelco, al ser una empresa estatal, está sometida a un régimen tributario distinto, siendo de un 17 % la tasa para el Impuesto de Primera Categoría a contar del año 2004. Adicionalmente, el Decreto Ley N° 2.398 establece una tasa adicional de un 40%. Al mismo tiempo, a través de la ley N° 13.196, Ley Reservada, se grava con un 10% el retorno en moneda extranjera por la venta al exterior de la producción de cobre propio, incluidos sus subproductos⁴⁸

Tipo de Tributo	Millones de US \$ Promedio desde 1990-2002
Dividendos	241
1° Categoría	76
Adicional	206
Ley Reservada	252
Otros Impuestos	34
Total	809

Cuadro 4: Aporte al Fisco Promedio desde 1990-2002 Codelco

Tipo de Tributo	Millones de US \$ Promedio desde 1991- 2001
1° Categoría	68
Adicional Dividendos	89

⁴⁸ CODELCO, 2005, *¿Cómo es la Tributación de Codelco?*. (Disponible en http://www.codelco.com/la_corporacion/fr_faq.html consultada el 30 de agosto de 2005)

Adicional Intereses	24
Total	167

Cuadro 5: Aporte al Fisco Promedio desde 1991-2001 Minería Privada

Las impresionantes cifras que exhibe la minería en aspectos puramente económicos –participación en el producto interno bruto, exportaciones y niveles de inversión–, no se compadecen con su bajo aporte en el ámbito de la economía social. Reflejo de ello es la participación en el empleo nacional, pues la actividad minera es el segundo sector económico con menor aporte a este rubro, con una contribución de apenas un 1,7% del empleo en promedio para la década.⁴⁹ Es más, la alta sofisticación y uso de tecnología de punta ha hecho que los puestos de trabajo generados bajen desde un 2,2% alcanzado el año 1990 a 1,3% del total nacional durante el 2003.

Chile se ubica en un lugar intermedio, si consideramos la contribución que realiza la minería por pago de patentes. Éstas pueden rebajarse de los Pagos Provisionales Mensuales obligatorios de primera categoría, claro que sólo en el evento de registrar pérdidas en la determinación de impuesto a la renta, se pagará la patente de concesión. Lo anterior provoca un bajo aporte a las regiones mineras. Es justamente esta situación la que ha provocado que en derecho comparado las comunidades locales, con autonomía legislativa, graven a este sector fuertemente a fin de conseguir mayor contribución. Recordemos que países del Norte de América, con fuerte experiencia minera, han priorizado los aportes que se hacen a las comunidades locales por sobre las efectuadas a nivel nacional, toda vez que son ellas quienes sufren directamente los perjuicios que acarrea la explotación de una actividad, como por ejemplo, la contaminación o la pérdida progresiva de una fuente económica.

No tenemos duda del aporte efectuado por la minería en materia impositiva, sin embargo, se observan diferencias considerables si comparamos la minería privada, a excepción de Minera La Escondida, de la minera estatal. Incluso entre La Escondida y Codelco existen diferencias que no se explican.

2. Producción de Cobre

Actualmente Chile es el principal productor de cobre a nivel mundial. Este dato, que puede resultar altamente alentador, no lo es tanto, si consideramos que con ello Chile ha

⁴⁹ INSTITUTO NACIONAL DE ESTADÍSTICAS, 1998, *Empleo y Sectoriales*. (Disponible en <http://www.ine.cl/03-empleo/i-comenta.htm> consultado el 20 de Julio de 2005)

influido, en determinadas épocas, en la baja del precio del cobre. Así, Minera Escondida encabezó, junto a Codelco, la decisiva acción tomada el 8 de diciembre de 2001 en el sentido de limitar la producción de cobre para evitar el continuado derrumbe de los precios. Esta acción detuvo la caída y la mantención de una política de esta naturaleza, junto a la más reciente reactivación de la economía mundial, que permitió su recuperación posterior. Las medidas tomadas nos mostraron que la caída del precio mundial del cobre se debía, en parte, a la política de sobreproducción generada desde Chile.⁵⁰

Como se ha demostrado, los dineros aportados por el contribuyente de la gran minería son escasos, más aún considerando la producción que ellos generan. Lo anterior provoca efectos nefastos en nuestra economía, ya que las mineras –por concepto de tributos– aportan minimamente al erario nacional, paralelo a ello, generan sobreproducción de cobre mundial, lo que a su vez incide en la baja del precio del cobre.

Es difícil dar con las razones exactas que inciden, en la baja tributación minera y otros índices macroeconómicos, principalmente porque las memorias y balances no son públicos, por lo que muchas opiniones podrían resultar aventuradas y fuera de lugar. No obstante ello, las comparaciones entre los estados de cuentas de Codelco y minera La Escondida, nos dejan con interrogantes difíciles de zanjar, ya que no se explica el mayor gasto operacional en que incurre La Escondida, por sobre Codelco, pese a que esta última posee una estructura más antigua y una planta operacional mayor. Todo lo anterior nos conduce a establecer categóricamente, que todas las reformas efectuadas a este sector no tendrán valor alguno, si la estructura societaria de éstas ampara el secreto de sus operaciones.

⁵⁰ LAVANDERO ILLANES, J., 1999, *La Quimera del Cobre*. Chile Santiago, LOM Ediciones Ltda, pág. 21 y ss.

CAPITULO IV

PLANTEAMIENTOS DE SOLUCION

Como se ha ilustrado en el capítulo anterior, las empresas mineras realizan un bajo y desigual aporte impositivo, generado aparentemente por los vicios a que inducen las herramientas otorgadas por nuestro sistema para la determinación de la base imponible del Impuesto de Primera Categoría. En la búsqueda de consagrar la igual repartición de los tributos y obtener mayores recursos se dictó la Ley N° 20.026, que crea un impuesto específico a la actividad minera, buscando paliar esta inequidad, por lo que surge la legítima pregunta de que si la introducción del artículo 64 bis, modifica la base imponible de primera categoría para las empresas mineras; generando ,de esta forma, las condiciones apropiadas bajo las cuales se pueden hacer realidad los principios de equidad y suficiencia de los tributos.

A continuación, y asumiendo que este problema económico y social encuentra solución en el campo tributario sólo con la modificación de las bases imponibles, analizaremos las propuestas gubernamentales especificando si responden a la modificación de la estructura tributaria y, en el evento de que éstas sean insuficientes, propondremos un conjunto de medidas tendientes a dar una solución al problema planteado en nuestra tesis.

1. Propuestas Gubernamentales

A fines del año 2003 y comienzos del 2004, volvió a cobrar relevancia la interrogante acerca del real aporte que las empresas mineras realizan a nuestro país como contraprestación a la utilización de nuestros recursos naturales, puntualmente a los explotadores del cobre, por la importancia que este mineral posee para nuestro país.

Necesario es recordar lo esquivo que el Presidente Lagos se había mostrado, hasta entonces, a la posibilidad de establecer algún cobro adicional a la minería. Sin embargo, la venta de la Minera Disputada Las Condes, en un monto superior a 1.300 millones de dólares a Anglo American el año 2002, creó tal conmoción que a nadie dejó impávido, pues EXXON, quién explotó Disputada Las Condes durante 23 años, usó y abusó de distintos resquicios legales, frente a la pasividad y anuencia de nuestras autoridades, para declarar pérdidas en sus estados contables. Ante tal hecho, se formularon propuestas tendientes a conseguir una mayor contribución en esta materia, aunque los proyectos buscan un mayor aporte impositivo de la gran minería del cobre, ellos se aplican tanto a la minería metálica como a la no metálica con importantes exenciones a la pequeña minería.

Analizaremos los dos proyectos propuestos por el Gobierno, comenzando por aquel que hoy es ley de la República y siguiendo con aquél que fue rechazado el año pasado por el Congreso Nacional, sin dejar de hacer un breve análisis comparativo entre ambas iniciativas.

1.1. Ley 20.026 o Royalty II

La ley 20.026 aprobada por el Congreso Nacional, denominada royalty II, luego del fracasado proyecto legal presentado por el Ejecutivo, es el corolario de una serie de leyes que tienen por objeto aumentar la recaudación vía impuesto.

Ésta viene a regular la principal obligación tributaria, estableciendo un tributo denominado “impuesto específico a la actividad minera”, no obstante, cabe tener presente que su función no acaba allí, ya que también regula otros aspectos que inciden directamente en la base impositiva.

Esta norma introduce a la Ley sobre Impuesto a la Renta el Capítulo IV Bis, el que en su artículo 64 bis establece el impuesto antes indicado. Analizaremos metódicamente cada uno de los elementos de esta obligación tributaria, tanto internos como externos. Para ello seguiremos los lineamientos entregados por cierto sector de la doctrina tributaria comparada compatible con nuestro ordenamiento jurídico.⁵¹

1.1.1. Elementos Externos

Son aquellos sin los cuales la obligación jurídica tributaria no nace a la vida del derecho. Estos se determinan aún antes de que se realicen las actividades gravadas, por lo tanto, desde el punto de vista jurídico, se crea una relación *ex lege* que obliga a pagar una cantidad de dinero al Estado, en tanto se verifique el *hecho imponible*.

⁵¹ JARACH, DINO, 1982, *El Hecho Imponible*. Argentina, Editorial Abeledo- Perrot, Tercera Edición reimpresión, Argentina.

1.1.1.1. La Ley

Cumpliendo con el principio jurídico de *legalidad*, el cual inspira nuestro derecho tributario, consagrado en el Artículo 19 N° 20⁵² y 62 N° 1,⁵³ de nuestra Carta Fundamental, este impuesto fue propuesto por el Ejecutivo, teniendo origen en la Cámara de Diputados, se le dio suma urgencia a su tramitación ante el Congreso Nacional. Siguiendo posteriormente cada uno de los pasos que se hacen necesarios en el proceso de formación de la ley hasta llegar a su promulgación y publicación como ley de la República, a partir de junio de 2005.

1.1.1.2. Hecho Gravado:

Se define como el “conjunto de circunstancias previstas en la ley cuya ocurrencia o cumplimiento dan nacimiento a la Obligación Tributaria”. El hecho gravado es un hecho jurídico que tiene implicancias de derecho, pues crea la Obligación Tributaria, pero, a la vez, es un hecho económico en la medida que sirva de referencia de la capacidad contributiva del sujeto pasivo. La ley 20.026 es clara en establecer que el hecho gravado es la *renta operacional de la actividad minera*, concepto que es bastante ajeno, pero que, en términos simples, implica considerar la renta líquida imponible calculada según los artículos 29 a 33 de la ley sobre Impuesto a la Renta, más los ajustes que la misma Ley propone. Los ajustes no hacen otra cosa que reflejar las medidas sobre elusión y evasión tributaria, toda vez que buscan que la renta líquida imponible arroje sólo aquello que dice relación con la utilidad que la unidad productiva obtenga en el giro del explotador minero.

Para determinar la renta operacional, conforme al Artículo 64 bis letra iii inciso 5°, debemos hacer los siguientes ajustes a la base imponible obtenida según los Artículos 29 a 33 de la Ley sobre Impuesto a la Renta:

1.1.1.2.1. Se deben deducir de la renta líquida ajustada las siguientes partidas:

- a. Todos aquellos ingresos que no provengan directamente de la venta de productos mineros.

⁵² Artículo 20 Inciso 1° de la Constitución Política de la República de Chile: “La igual repartición de los tributos en proporción a las rentas o en la progresión y forma que fije la ley, y la igual repartición de las demás cargas públicas”

⁵³ Artículo 62, Inciso 4° N° 1 de la Constitución Política de la República de Chile: “Corresponderá, asimismo al Presidente de la República la iniciativa exclusiva para: 1.- Imponer, suprimir, condonar o reducir tributos e cualquier clase o naturaleza, establecer exenciones o modificar las existentes, y determinar su forma, proporcionalidad o progresión;”

El efecto que produce la deducción de este tipo de ingresos es disminuir el monto de la renta operacional, por lo tanto, su deducción generará un menor pago por parte del sujeto pasivo.

- b. La cuota anual de depreciación por los bienes físicos del activo inmovilizado que hubiere procedido de no aplicarse el régimen de depreciación acelerada. Para esta tarea el Servicio de Impuestos Internos cuenta con las facultades de los artículos 64 y 38 del Código Tributario, es decir, podrá impugnar los precios utilizados por las ventas del explotador minero a personas domiciliadas o con residencia en Chile. Tal decisión debe ser fundamentada, considerando los precios de referencia de los productos mineros que determine la Comisión Chilena del Cobre.

De acuerdo a la técnica contable, se entiende por *activo inmovilizado* “aquellos bienes que han sido adquiridos o construidos con el ánimo o intención de usarlos en la explotación de la empresa o negocio, sin el propósito de negociarlos, revenderlos o ponerlos en circulación”. Estos bienes, en conformidad al N° 5 del artículo 31 de la Ley de la Renta, deben llevarse a gastos en cuota, operación que, una vez efectuada, baja la renta líquida imponible y, por ende, la cantidad de impuesto a pagar. La misma disposición permite amortizar dichos bienes, aumentando la cuota de depreciación, es lo que se llama depreciación acelerada, así se reduce a un tercio los años de vida útil fijada por el servicio para este tipo de bienes.⁵⁴

1.1.1.2.2. Se deben agregar a la renta líquida ajustada las siguientes partidas:

- a. Los costos y gastos necesarios para producir los ingresos que no provengan directamente de la venta de minerales. Por otro lado, se deben agregar los gastos de imputación común que no sean asignables o identificables con un tipo de ingresos, pero ello sólo en la proporción que representen dentro de los ingresos brutos, es decir, si tenemos ingresos por un 100% y un 60% de ellos provienen de la venta de minerales, el 40% restante son ingresos con otro tipo de fuentes; si tenemos gastos de operación por 200 millones, lo que debemos agregar a la renta líquida imponible para obtener la renta líquida operacional son, 80 millones, ya que los 120 millones restantes son

⁵⁴ El 26 de Diciembre de 2002 por Resolución exenta N° 43 se fija la tabla de vida útil de los bienes físicos de activo inmovilizado, la que rige a partir del 1° de Enero de 2003.

considerados por la ley dentro del costo o gasto operacional del explotador minero.

b. Sólo en caso de que se hayan deducido de la Renta Bruta:

- i. Los intereses pagados o devengados sobre las cantidades adeudadas dentro del año a que se refiere el impuesto.
- i.i. Las pérdidas sufridas por el negocio o empresa durante el año comercial a que se refiere el impuesto, comprendiendo las que provengan de delitos contra la propiedad.
- i.i.i. El cargo por depreciación acelerada, como contrapartida de la deducción que ha operado previamente de la cuota de depreciación normal.
- i.v. La diferencia producida entre la deducción de gastos de organización y puesta en marcha, amortizados en un plazo inferior a 6 años y la amortización de dichos gastos en partes iguales, en el plazo de 6 años, los sobrantes se amortizarán en el tiempo que reste por completar. Por ejemplo, si estimamos que el gasto de organización y puesta en marcha de un proyecto minero es de 6 millones y él se deprecia para efectos de determinar la renta de primera categoría, en dos años, el explotador minero deberá descontar de la renta bruta 3 millones. Luego, para efectos de determinar la renta operacional, se acepta sólo el descuento de una sexta parte, vale decir 1 millón. Entonces el contribuyente deberá agregar a la renta líquida imponible 2 millones, lo que aumenta la renta operacional.

Se ha argumentado por parte de la minería que esta modificación es perjudicial para el sector, especialmente para la mediana minería, ya que en general la vida útil de sus proyectos fluctúa entre cuatro a seis años; en cambio, en el segmento productivo de mayor tamaño dicho período supera los diez a quince años. Aseveran que las disposiciones

descritas contribuyen a aumentar artificialmente el resultado operacional y, por ende, el pago del impuesto específico.⁵⁵

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

Se observa, que el concepto de renta líquida imponible es diametralmente opuesto al de renta operacional, pues en este último se atiende a un contribuyente que maximiza los recursos a fin de obtener una mayor rentabilidad. Al respecto el Diputado Dittborn expresa que “para estos efectos cambia el concepto de renta, ya que no se aplica sobre los excedentes, sino sobre el óptimo económico”,⁵⁶ términos que a nuestro parecer rescatan acertadamente el alcance de estos ajustes a la renta líquida imponible.

1.1.2. Elementos Internos

Son aquellos en virtud de los cuales la obligación tributaria se hace exigible, una vez que se verifiquen en correspondencia a lo descrito en los elementos externos. Y así como los elementos externos fijan la existencia o nacimiento de la obligación, éstos la cuantifican.

1.1.2.1. Sujeto

Frente al ente público, que actúa a través de distintos órganos, y a cuyo favor se da la tributación, encontramos a los sujetos obligados a las distintas prestaciones materiales.

1.1.2.1.1. Sujeto Activo

⁵⁵ Opinión vertida por el Presidente del Consejo Minero, en el Informe de la Comisión de Hacienda sobre el impuesto específico a la actividad minera. Boletín 3772-08, 23 de Marzo de 2005, Valparaíso Chile.

⁵⁶ COMISIÓN DE HACIENDA, 2005, *Informe de la sobre del Impuesto Específico a la Actividad Minera*: Chile Santiago, Congreso Nacional, Boletín 3772-08, 23 de marzo de 2005.

Con ello se hace referencia al acreedor del tributo, en este tipo de impuestos tanto el sujeto activo, como el beneficiario del impuesto es el Fisco, por otro lado, es el ente que desarrolla los procedimientos de aplicación del tributo.⁵⁷

1.1.2.1.2. Sujeto Pasivo

El sujeto pasivo, es el deudor del tributo, o sea, “la persona a cuyo cargo la ley impone diversos deberes, pecuniarios y no pecuniarios que configuran su *status* jurídico de sujeción al tributo.”⁵⁸ Esta calidad admite gradaciones, las que son de gran importancia, especialmente en lo referente a impuestos indirectos, como lo es el Impuesto al Valor Agregado, caso en el que encontramos al *deudor sustituto*; o cuando la ley expresamente grava a un tercero con alguna responsabilidad, como ocurre en el caso del *tercero responsable* consagrado en el artículo 71 del Código Tributario, respecto del adquirente de un establecimiento de comercio, quien tiene el carácter de fiador de las obligaciones tributarias correspondientes a lo adquirido y que afectan al vendedor o cedente.⁵⁹

Estas clasificaciones son relevantes, empero, tratándose de impuestos directos en que el deudor directo es quien debe enterar en arcas fiscales el impuesto y cumplir con las obligaciones accesorias, estas distinciones pueden resultar abrumadoras. Por lo recién expuesto, sólo bastará puntualizar que el sujeto pasivo de esta obligación tributaria es el *explotador minero*. Dicho de este modo pareciera que todo aquel que tenga por giro la exploración minera quedaría gravado por este impuesto, sin embargo, el artículo transitorio segundo, dispone que se excluyen aquellas empresas que hayan contratado con el Estado chileno antes del 1º de diciembre de 2004, en virtud de los artículos 7 y 11 bis del D.L. 600; es decir, se excluyen a aquellos sujetos que gocen de invariabilidad tributaria, en virtud de los contratos leyes celebrados bajo el amparo del Decreto Ley, todos los cuales podrán renunciar a ella.

El concepto de explotador minero se ve ampliado, sólo para efectos de determinar el monto de las ventas de productos, para cuya misión no sólo se contabilizarán sus ventas, sino la venta total de productos del conjunto de personas relacionadas con él, siempre que éstos puedan ser considerados explotadores mineros. Para determinar el alcance del término “relacionado”, se debe recurrir al numeral 2º del artículo 34⁶⁰ de la Ley sobre Impuesto a la

⁵⁷ MARTIN QUERALT, J.; LOSANO SERRANO, C.; CASADO OLLERO, G.; TEJERIZO LOPEZ, J.M., 1197, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Madrid, Editorial Tecnos, octava edición, pág. 326 y ss.

⁵⁸ Ibid.

⁵⁹ ALBORNOZ ROBERTSON, J., 2005, “Apuntes de Derecho Tributario”. Valdivia, Universidad Austral de Chile.

⁶⁰ Artículo 34, N° 2, Inciso 7º, de la Ley sobre Impuesto a la Renta: “ Para los efectos de este número el concepto de persona relacionada con una sociedad se entenderá en los términos señalados en el artículo 20, número 1.º, letra b).”

Renta, el que a su vez nos remite al Artículo 20, N° 1, letra b)⁶¹ del mismo cuerpo normativo.

1.1.2.2. Objeto

Es el cumplimiento de toda prestación tributaria debida por el deudor, “es aquello que el deudor debe dar o hacer”. Para poder determinar el objeto de la obligación tributaria es necesario que la Ley establezca claramente elementos tales como: hecho gravado, base imponible, tasa o porcentaje, etc. En la práctica, el objeto se confunde con el impuesto a pagar.

La obligación tributaria nunca puede consistir en no hacer, porque este contenido negativo pugna con la función de toda obligación tributaria, consistente en obtener ingresos para el financiamiento del gasto público.⁶²

Según informes del Ministerio de Hacienda,⁶³ por efecto de esta ley el Fisco recibiría en promedio 131 millones de dólares anuales –ver cuadro 6–

Año	Cifras en Mmus\$
2006	85
2007	67
2008	126
2009	124
2010 en adelante	131 anuales en promedio

Cuadro 6: Proyección de Aporte del Impuesto Específico.

En la determinación de la renta líquida imponible procederá la deducción como gasto, de este impuesto específico, una vez devengado. Tal modificación hace excepción a

⁶¹ Artículo 20, N° 1, letra b) Inciso final de la Ley sobre impuesto a la Renta: “ Para lo efectos de esta letra se entenderá que una persona está relacionada con una sociedad en los siguientes casos: I) Si la sociedad es de personas y la persona, como socio, tienen facultades de administración o si participa en más del 10% de las utilidades, o si es dueña, usufructuaria o a cualquier otro título posee más del 10% del capital social o de las acciones. Lo dicho se aplicará también a los comuneros respecto de las comunidades en las que participen. II) Si la sociedad es anónima y la persona es dueña, usufructuaria o a cualquier otro título tiene derecho a más del 10% de las acciones, de las utilidades o de los votos en la junta de accionistas. III) Si la persona es partícipe en más de un 10% en un contrato de asociación u otro negocio de carácter fiduciario, en que la sociedad es gestora. IV) Si la persona, de acuerdo con estas reglas, está relacionada con una sociedad y ésta a su vez lo está con otra, se entenderá que la persona también está relacionada con esta última y así sucesivamente.

⁶² SAINZ DE BUJANDA, F, 1994, *Lecciones de Derecho Financiero*: Madrid, Publicaciones Universidad Complutense, décima edición, pág. 283.

⁶³ MINISTERIO DE HACIENDA, 2005 *Informe financiero*: Chile, Santiago Dirección de Presupuestos.

los demás impuestos establecidos en la Ley de Renta, ya que por regla general no procede la deducción como gasto de los impuestos pagados en virtud de la Ley.

Si bien el principal objeto de la obligación del operador minero viene constituida por el pago del impuesto, ésta, no sería la única obligación, toda vez que la Ley introduce una obligación accesoria, a través del artículo 65, obligando al operador minero –afecto al pago de este impuesto específico– a presentar declaración jurada anual de sus rentas en cada año tributario.⁶⁴

1.1.2.3. Base Imponible

Se define como la “la medida del hecho imponible o de alguno de sus elementos”.⁶⁵ Ésta bien puede determinarse fijando los principios de acuerdo a los cuales se valorará el hecho gravado y la tasa que se aplicará. Dada la cualidad mensurable de la base imponible ella puede ser de peso, volumen, longitud o el precio de un bien o servicio. En el caso que nos ocupa, la base imponible está constituida por la renta operacional.

1.1.2.4. Tasa

“Es la cuantía, razón o alícuota que se aplica sobre al base imponible”. Puede ser fija o móvil, en el segundo evento ella puede ser una tasa proporcional, es decir, un porcentaje constante de la base imponible y/o progresiva, en que la tasa aumenta a razón de lo que progresa la base imponible.

Según el artículo 64 bis, la tasa imponible varía desde 0,5% a un 5% y se aplica sobre el hecho gravado que es la renta operacional. Sin embargo, la tasa no va en directa relación a la renta operacional, sino que en razón de las ventas anuales de dicha unidad productiva. Lo anterior es de toda lógica, ya que bien es sabido que pese a que estas empresas generan gran volumen de ventas, sus utilidades no siempre son las más altas, no sólo por los gastos operativos, sino por las deficiencias que posee nuestro sistema tributario.

El impuesto específico a la actividad minera posee una tasa variable y progresiva, la que varía en razón a las ventas anuales de los explotadores mineros –ver cuadro 7– .

⁶⁴ Artículo 65 N° 2 de la Ley sobre Impuesto a La Renta: “Están obligados a presentar anualmente una declaración jurada de sus rentas, en cada año tributario: 2.º Los contribuyentes gravados con el impuesto específico establecido en el artículo 64 bis.”

⁶⁵ MARTIN QUERALT, J y otros, *op. cit.*, pág. 411.

Toneladas Métricas de Cobre Fino	Tasa
Igual o inferior al equivalente a 12.000 tons.	Exento de impuesto
Sobre la parte que exceda al valor equivalente a los 12.000 tons. a 15.000	0,5%
Sobre la parte que exceda al valor equivalente a los 15.000 tons. a 20.000	1%
Sobre la parte que exceda el valor equivalente a 20.000 tons. a 25.000	1,5%
Sobre la parte que exceda el valor equivalente a 25.000 tons. a 30.000	2%
Sobre la parte que exceda el valor equivalente a 30.000 tons. a 35.000	2,5%
Sobre la parte que exceda el valor equivalente a 35.000 tons. a 40.000	3%
Sobre la parte que exceda el valor equivalente a 40.000	4,5%
Ventas sobre 50.000 tons.	5%

Cuadro 7: Escala de tasa del Impuesto Especifico.

1.2. Royalty I

El año 2004 se anunció una propuesta por parte del Ejecutivo a fin de obtener una mayor contribución por parte del sector minero, proyecto que fue ampliamente discutido por distintos sectores de la sociedad antes de ser presentado al Congreso Nacional. De hecho, 100 días después de su anuncio, se cambió la modalidad, la que originalmente establecía un impuesto progresivo de 0 a 3% sobre las ventas brutas, porcentaje que dependería de la rentabilidad de dichas sociedades. Ya que dicho impuesto recaería sobre las empresas que tengan un margen operacional superior a 5%.

Según trascendió en la prensa nacional, el proyecto original no respondía satisfactoriamente a tres interrogantes, cuales eran: encontrar una fórmula capaz de obtener mayor aporte a mayor rentabilidad de la empresa, pero tal fórmula debía tener la virtud de ser impermeable a las astucias tributarias de las empresas mineras; en segundo lugar, cualquier proyecto debía o debe respetar la intangibilidad tributaria que favorece a los inversionistas extranjeros acogidos a los artículos 7 y 11 bis del D.L. 600; y en último lugar, no por ello menos importante, el proyecto debía establecer que dichos tributos fueran en beneficio directo de las regiones mineras, a fin de obtener el apoyo de algunos abanderados del oficialismo.⁶⁶

El gobierno cambia de postura, y propone un impuesto único aplicable a la minería metálica de 3%, siempre que vendan más de 1,2 millones de dólares, ventas a las cuales habría que deducir algunos costos específicos acreditados fehacientemente ante la entidad fiscalizadora. Y una tasa de 1% para la minería no metálica.⁶⁷

El cambio que sufre el proyecto es sustancial, ya que de esta manera se soluciona el problema de que las empresas mineras puedan evadir el pago del impuesto por medio de algún resquicio tributario, puesto que las ventas forman el ingreso bruto, ítem que es imposible modificar sin incurrir directamente en un ilícito. Si bien la tasa a este respecto es fija, como va en relación a las ventas, dicho aporte se ajusta por la diferencia de ventas entre las distintas empresas, además a mayor precio del cobre mayor aporte al erario nacional, modalidad que a apreciación del oficialismo podría superar los 100 millones de dólares presupuestados con el anterior proyecto, llegando incluso a los 200 millones de dólares.

Una vez superada la primera problemática, sigue la duda sobre la constitucionalidad del proyecto, aunque según los dichos del Ministro de Hacienda en cuanto a este último cambio, el proyecto soluciona los problemas de constitucionalidad, toda vez que se aplica sobre conceptos distintos a los de renta o utilidad, por lo tanto, no afectaría la invariabilidad tributaria. Lo que pretendía este proyecto era establecer una “patente”, invocando como fuente para tal obligación el derecho concesional de las mineras – y obviamente la ley-, las que son indefinidas sobre la base del pago de una patente, condición básica que, a juicio de lo expuesto por el gobierno (en el Mensaje de este proyecto), no está cambiando. Así las cosas, con ello no se estaría alterando el D.L. 600 en lo relativo a la invariabilidad tributaria, ya que en él, el país se compromete a no cambiar el impuesto a la renta y los regímenes de depreciaciones y amortizaciones.

⁶⁶ DIARIO EL FINANCIERO, 2004 Julio 1º, *Constitucionalidad del Royalty entrampa envío de Proyecto al Congreso*.

⁶⁷ LA TERCERA, 2004 Julio 6, *Gobierno Cambia Royalty para evitar impugnaciones legales*.

Con respecto al tercer problema planteado, se propone que el 80% de lo que se recaude sea utilizado en inversión con un impacto en las regiones mineras identificables, lo que a juicio de diputados de las regiones mineras no es lo suficientemente específico.

A fin de obtener una idea acabada del contenido de este proyecto,⁶⁸ describiremos cómo se reflejan en él algunos elementos de la obligación tributaria. Para no caer en reiteraciones, omitiremos las definiciones de los mismos, salvo que la circunstancia lo requiera

1.2.1. Elementos Externos

Al igual que en la Ley 20.026 veremos como concurren los elementos externos en el fallido proyecto.

1.2.1.1. La ley

Este proyecto se inició por Mensaje del Presidente de la República y fue presentado en la Secretaría del Congreso Nacional el 6 de julio del año 2004, él pretendía introducir modificaciones principalmente en la Ley N° 18.097, Ley Orgánica Constitucional sobre Concesiones Mineras, Ley sobre impuesto a la Renta, Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, entre otras.

1.2.1.2. Hecho gravado

Necesario es hacer el alcance que a este proyecto se le negó la naturaleza jurídica de impuesto, no obstante, nosotros postulamos su calidad de impuesto, él pretendía gravar la *primera venta*, concepto que analizaremos a continuación. Como primera cosa, diremos que el artículo 1° N° 1 establece un concepto amplio de venta, comprendiendo en ella 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. Como se observa, a juicio de quién propone, es intrascendente si el título es oneroso o no.

⁶⁸ Mensaje de S.E. el Presidente de la República con el que inicia un proyecto de ley que establece regalía minera ad-valorem y crea fondo de innovación para la competitividad, Santiago 5 de julio de 2005.

La regalía sería de un 3% sobre la venta neta anual de productos mineros cuando la sustancia mineral sea metálica y de 1% cuando dicha sustancia sea no metálica. Para calcular la venta neta anual, habría que tomar como base la venta bruta, la que se define, para efectos de interpretar este proyecto, como: “el valor total obtenido por el explotador minero por las ventas de productos mineros realizadas durante el año calendario respectivo, excluido el Impuesto al Valor Agregado que las hubiere gravado”.

1.2.1.2.1. Una vez calculada la venta bruta habría que realizar las siguientes deducciones:

- a. El costo de adquisición de bienes relacionados directamente con la extracción, procesamiento y venta de productos, incluyendo dentro de éstos el costo de fletes y seguros hasta el establecimiento del explotador minero, y excluyendo el costo de los bienes físicos del activo inmovilizado afectos a depreciación;
- b. El costo de los fletes y seguros en que deba incurrir el explotador minero para transportar los productos vendidos hasta el punto de destino que corresponda, según el respectivo acto o contrato que dé cuenta de dicha venta, siempre que dichos costos hayan sido de cargo del explotador minero.
- c. Los gastos en que el explotador minero haya incurrido por concepto de remuneraciones de su personal avocado a la extracción, procesamiento o venta de productos mineros y honorarios por servicios profesionales asociados directamente a dichas actividades.

Es de carga del explotador minero acreditar mediante facturas y pólizas, los recién mencionados costos y gastos, los que serían aceptados por el Servicio de Impuestos Internos, sólo en tanto correspondan rebajar según la Ley sobre Impuesto a la Renta, es decir, rebajarán la venta bruta en la medida que hayan sido capaces de disminuir los ingresos brutos en la determinación de la renta líquida imponible de primera categoría.

1.2.2. Elementos Internos

El análisis de los elementos internos nos proporcionará las pautas bajo las cuales se determina el monto de la obligación tributaria principal.

1.2.2.1. Sujeto

Este apartado no presentará mayores novedades, no obstante, debemos tener presente que este proyecto consideraba entre los sujetos pasivos afectos al tributo a aquellos contribuyentes que gozan de invariabilidad tributaria.

1.2.2.1.1. Sujeto Activo

Como en todas las obligaciones tributarias es el *Fisco*, con pago anual a efectuarse en el mes de Abril ante la Tesorería General de la República, por las ventas del año comercial inmediatamente anterior.

En el artículo 5º del proyecto se afectarían los recursos con la creación de un Fondo de la Innovación para la Competitividad, el que tendría por objeto financiar iniciativas de innovación destinadas a incrementar la competitividad del país. Estos recursos se aplicarían a ciencia y tecnología, al apoyo de la innovación. En el mismo sentido, se propone que al menos un 80% de los recursos a asignarse tengan un impacto regional identificable, especialmente en las regiones mineras. Y que al menos un 50% de los recursos serían canalizados a través de instituciones o empresas con sede en regiones, las que podrían asociarse para la aplicación de estos recursos con instituciones públicas o privadas, nacionales o extranjeras.

1.2.2.1.2. Sujeto Pasivo.

El sujeto pasivo es el *explotador minero*. Con él se hace referencia a aquella persona que extrae y vende sustancias minerales en cualquier estado productivo y que forme parte de la concesión. Se amplía el sujeto pasivo, para el sólo efecto de calcular las ventas brutas, estableciendo los sujetos relacionados.⁶⁹ Con esta medida se logra impedir la división de la explotación en diferentes personas con el objeto de eludir el pago de la regalía.

⁶⁹ Artículo 1º N° 1 del Proyecto de Ley que establece Regalía Minera Ad-Valorem crea Fondo De Innovación para la Competitividad: “Agréguese, a continuación del artículo 16 de dicha Ley, el siguiente Título, nuevo, modificándose la numeración de los artículos 17, 18 y 19 por 28, 29 y 30 respectivamente: TITULO IV OTROS DERECHOS Y OBLIGACIONES EMANADOS DE LAS CONCESIONES MINERAS Artículo 21.- Para los efectos del presente Título se entenderá que una persona se encuentra relacionada con el explotador minero en los siguientes casos: a) Si el explotador minero está constituido como una sociedad 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 aplica también a los comuneros respecto de las comunidades en las que participen; b) Si el explotador minero está constituido como una sociedad 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, y c) Si la persona es partícipe en más de un 10% en un contrato u otro negocio de carácter fiduciario, en que el explotador minero es gestor. Si el explotador minero, de acuerdo con estas reglas, está relacionado con una sociedad y ésta a su vez lo está con otra, se entenderá que la persona también está relacionada con esta última y así sucesivamente.

Quedan exceptuados de este tributo todos aquellos explotadores mineros que no estén obligados a declarar mediante renta efectiva, con contabilidad completa o que sus ventas no excedan de 2.000 unidades tributarias anuales. También se exceptúan, del pago de la regalía, a aquellos explotadores mineros cuya venta neta anual de productos sea igual o inferior a un 15% de su venta bruta anual de dichos productos.

1.2.2.2. Objeto

Como hemos anunciado el objeto es el pago de la regalía para cuyo cumplimiento se establecen estrictas normas proponiendo modificación al Decreto con Fuerza de Ley N° 7, Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, a fin de dar atribuciones en esta materia a ese organismo.⁷⁰

Esta regalía se aplicaría sobre las ventas de los años comerciales 2005 y 2007 y sería crédito contra el impuesto de primera categoría a utilizarse en el año siguiente. Sin embargo, a partir del año comercial 2008, el pago de la regalía sería considerado en la renta líquida anual como gasto.

Las regalías serían pagadas por ventas devengadas e importaría la siguiente contribución, por este concepto, a las arcas fiscales, tomando como precio referencia el de 0,88 dólares la libra de cobre con un dólar promedio de 630 –ver cuadro 8–.

Año	Cifras en MM\$ 2004
2005	16.808
2006	9.320
2007	3.887
2008 en adelante	75.596 anuales en promedio

Cuadro 8: Proyección de aporte de Proyecto Royalty I

1.2.2.3. Base Imponible.

⁷⁰ Artículo 5° del Proyecto de Ley que establece Regalía Minera Ad-Valorem crea Fondo De Innovación para la Competitividad: “Adicionalmente corresponderá al Servicio de Impuestos Internos fiscalizar la correcta determinación y pago de la regalía minera, para lo cual podrá hacer uso de todas las facultades legales que le otorga esta ley, el Código Tributario y la Ley sobre Impuesto a la Renta, en lo que sea pertinente, aplicándose los procedimientos que sobre el particular establecen dichas leyes. Para el ejercicio de esta fiscalización el Servicio de Impuestos Internos podrá solicitar al Servicio Nacional de Aduanas y a la Comisión Chilena del Cobre información sobre los asuntos de su competencia. Dichas instituciones deberán proporcionar la información requerida para el cumplimiento de esta función.”.

La base imponible es la venta neta calculada conforme se ha expuesto, vale decir, la tasa se aplica sobre las ventas netas menos las pertinentes deducciones.

1.2.2.4. Tasa

Se establece una tasa única diferenciada, así se pretendía aplicar una tasa de 1% a la minería no metálica y un 3% para la minería metálica.

Abordaremos algunos antecedentes económicos relevantes que fueron objeto de discusión y controversia en el rechazado proyecto.⁷¹ En el análisis económico, el gobierno defiende su propuesta y la necesidad de gravar a este sector, por cuanto la teoría económica enseña que cuando un recurso tiene un valor económico positivo, como sin duda lo es el recurso no renovable, y el propietario no cobra por él, se está ante lo que se llama “subsidiar una actividad”, porque sería lo mismo que cobrar un valor económico por ese recurso y después devolverlo. Empero, este subsidio se justifica cuando la actividad posee una externalidad positiva que no es captada directamente por quien la desarrolla, cosa que no ocurre con la gran minería.

Si analizamos el empleo que proporciona este sector a los volúmenes nacionales, no alcanza al 0,9 % del empleo nacional; si consideramos que su aporte es de un 8% del producto interno bruto, llegamos fácilmente a la conclusión que el aporte que este sector realiza no es proporcional a lo que el mercado le entrega. Es por eso que el gobierno vía impuesto busca internalizar esta “deformación del mercado”. Como es sabido el derecho tributario es una herramienta que con la imposición de impuestos permite internalizar las llamadas externalidades negativas, es decir, traspasar a los agentes económicos vía derecho o tarifas los costos ocultos que le causen a la sociedad y que el mercado no les está cobrando, si bien en este caso no estamos hablando de las clásicas externalidades negativas, como lo son la contaminación ambiental o congestión en las grandes ciudades. Sí hay un costo de oportunidad, apreciado por el Estado y la ciudadanía, toda vez que este sector no produce ni el aporte en materia de empleo ni contribuye al producto interno bruto, en la misma medida que se sirve de nuestro recurso no renovable. Importante es tener presente que en materia impositiva el aporte de la gran minería no ha sido mayor, ya que en los últimos diez años la gran minería, bordea los 5.200 millones de dólares, de los cuales 3.200 millones de dólares han sido transferidos por CODELCO, con una producción de 14 millones de toneladas de cobre. En el mismo período, la gran minería privada del cobre

⁷¹ Informe de las comisiones unidas de hacienda y minería recaído en el proyecto de ley que establece regalía minera ad-valorem y crea fondo de innovación para la competitividad, Boletín 3.588-08, Valparaíso de julio de 2004.

sólo ha transferido al Fisco 2.000 millones de dólares y ha producido 24,5 millones de toneladas de cobre.

1.3. Análisis Comparativo entre ambos proyectos

Son proyectos sustancialmente distintos, sus diferencias traspasan los aspectos puramente formales, ya que si bien ambos tenían por objeto modificar distintos cuerpos normativos, mientras el primer proyecto insistió en establecer el pago de una patente a través de una modificación a la Ley Orgánica Constitucional de Concesiones Mineras, el segundo proyecto se arriesgó al incorporar el término de gasto operacional modificando la Ley de Rentas, mediante la introducción de un nuevo Capítulo.

Resulta claro que el primer proyecto resultó abortado, entre otras razones, por el alto quórum de aprobación que requería su Artículo 1º, 4/7 de los diputados y senadores en ejercicio, quórum que no se logró en su primer trámite constitucional, pese a que en lo pertinente tal proyecto obtuvo 61 votos a favor y 41 en contra. En conformidad al artículo 65 de Constitución Política de la República de Chile⁷², se faculta al Ejecutivo, en caso de que un proyecto sea rechazado en general por la Cámara de origen, a presentar el proyecto a la otra Cámara y, con el voto de los dos tercios de sus miembros presentes, habilitarlo para volver a la de origen, la que sólo podrá desechar tal iniciativa con los dos tercios de los miembros presentes. Con tal objeto fue presentado ante el Senado en donde, pese a obtener mayoría, no se logró el quórum habilitante para insistir, toda vez que sólo obtuvo 26 votos contra 19.⁷³

Los hechos gravados son sustancialmente distintos, ya que mientras en el primer proyecto se pretendía gravar las *ventas netas anuales*, la Ley 20.026 recurre a un concepto más elaborado de *gasto operacional*, el que a nuestro parecer también parte teniendo como base las ventas brutas, sin embargo, los ajustes que en ella se efectúan no descansan en simples deducciones o agregaciones de costos y gastos, ya que como hemos visto ciertas partidas que se aceptan como gasto, al amparo de la ley de la renta, deben rechazarse para obtener la renta operacional, un ejemplo claro de lo que postulamos es la deducción de aquella parte que excede la cuota de depreciación normal.

⁷² Artículo 65 de la Constitución Política de la República de Chile: “El proyecto que fuere desechado en general en la Cámara de su origen no podrá renovarse sino después de un año. Sin embargo, el Presidente de la República, en caso de un proyecto de su iniciativa, podrá solicitar que el mensaje pase a la otra Cámara y, si ésta lo aprueba en general por los dos tercios de sus miembros presentes, volverá a la de su origen y sólo se considerará desechado si esta Cámara lo rechaza por los dos tercios de sus miembros presentes”

⁷³ DIARIO DE SESIÓN DEL SENADO, 2004 Agosto 10, *Legislatura 351º, Ordinaria, Sesión 19º*: Publicación Oficial.

Con respecto al sujeto pasivo y activo, siguen siendo representados por el Fisco y por el operador minero, respectivamente. No obstante lo anterior, debemos recordar que el proyecto primitivo establecía una clara afectación de los fondos a recaudar en favor de las regiones mineras. Ambos proyectos proponían incluir en las bases impositivas de los sujetos pasivos los montos gravados que produjeran los operadores mineros relacionados. Con ello no sólo aumenta la base imponible y, por ende, la recaudación fiscal, sino que más bien se impide dividir el proceso productivo efectuado con miras a eludir el pago de impuestos.

El objeto de la obligación tributaria está constituido principalmente por el pago del impuesto específico, como es el caso de la ley 20.026, y el pago de la regalía o royalty en el caso del primitivo proyecto. Importante es recordar que la Ley 20.026 obliga al contribuyente afecto a este impuesto específico a presentar declaración anual jurada de sus rentas.

Ambas iniciativas contemplaron a estos “tributos” como gastos necesarios para producir la renta, en relación al impuesto de primera categoría. No obstante, el primer proyecto daba el carácter de crédito contra el impuesto de primera categoría, pero sólo para los dos primeros años de vigencia de esta ley. So pena de ser redundante, debemos decir, que los contribuyentes que desearan utilizar alguno de estos beneficios deben llevar renta efectiva con contabilidad completa.

1.4. Naturaleza Jurídica del Royalty

Mucho se ha hablado sobre el royalty, pero lo cierto es que pocos saben lo que se pretende decir con tan foráneo término, menos aún conocemos su naturaleza jurídica. Indudablemente que descifrar el segundo de los problemas nos dará necesariamente la noción de lo que es un royalty o regalía.

La utilidad de esta discusión reside en determinar quién tiene la iniciativa en este proyecto de ley, o si necesariamente debe estar regulado por una norma legal o, más importante aún, si su imposición implica vulneración a la invariabilidad tributaria. Antes de comenzar el análisis de estos problemas; cabe señalar que la traducción de royalty es conocida como regalía y con él se designa a un concepto genérico del estudio tributario.

Debemos recalcar que esta discusión hoy ha perdido relevancia, toda vez que la ley aprobada deja de lado el termino royalty y lo reemplaza por el de *impuesto específico*, hecho que refuerza la tesis de que el royalty también es un tributo. No obstante lo anterior, hemos decidido abordar este tema no sólo para diferenciar ambas iniciativas, sino más bien,

para que nos formemos una idea acabada de nuestra legislación minera, pues válido es preguntarse si tras la reforma recién aprobada ¿podría imponerse un royalty a la minería?

1.4.1. Royalty Como Derecho

Entender al royalty como un derecho implica remontarse a los orígenes del mismo y quedarse en su significado inicial. Y aun en este campo el concepto ha tenido diversas acepciones. En la edad media se consideraba como un derecho económico financiero sobre determinados bienes. Claro está que éste era un derecho para el soberano, por lo tanto, el sentido que cabe darle es el de un derecho para y mirado desde el punto de vista de la corona. Una vez iniciado el régimen feudal se concede a los Señores la prerrogativa de imponer estos “tributos” y de percibirlos. Así las cosas, el derecho castellano medieval daba el nombre de regalía a todo el patrimonio regio, él que sólo podía ser utilizado por entidades ajenas a la corona, previo pago de un tributo.

En la baja edad media las regalías aumentaron: ahora ya no estaban constituidas sólo por bienes corporales, sino que también se entiende bajo el vocablo *regalía* a una serie de otras prerrogativas gubernamentales, entre ellas la facultad del soberano de acuñar una moneda, las que rara vez eran delegadas a los señores feudales.⁷⁴ Un importante exponente del royalty fue el *quinto real*, cobrado por la corona española para poder acceder a la explotación de sus dominios.⁷⁵

Para algunos analistas, quien paga un royalty adquiere un derecho real. Y así, luego, se refieren al "derecho de usufructo", este derecho se encuentra definido en el artículo 764 del Código Civil como un derecho real que da al usufructuario la facultad de usar y gozar de una cosa con cargo de conservar su forma y substancia y de restituirla si la cosa no es fungible.

Considerando a los yacimientos minerales como bienes no fungibles, esta parte de la doctrina encuentra aquí fundamento suficiente para sostener que quien paga un royalty obtiene un derecho y no implica el pago de un tributo. Con un primer análisis, esta posición nos puede parecer acertada. Sin embargo, el asunto merece aún mayor profundización para obtener la respuesta correcta o, a lo menos, una fundamentación ajustada a derecho.

⁷⁴ ISOLA, A; PALAVECINO, F., 1997, *Las Regalías Mineras*. Buenos Aires, Universidad de Buenos Aires - Facultad de Derecho y Ciencias Sociales, pág. 206 y ss.

⁷⁵ ISOLA, A; PALAVECINO, F., 2000, *Temas actuales de Derecho Minero*. Buenos Aires, Universidad de Buenos Aires - Facultad de Derecho y Ciencias Sociales, pág. 253 y ss.

Contemporáneamente, entendemos royalty como: “ *La utilización o explotación que una empresa hace de una patente, técnica u obra que son propiedad de un tercero, derivada de la autorización contractual que éste le hace y por la que se paga una suma de dinero.*”⁷⁶

Según algunos autores, tanto la noción primitiva como esta última -que explica al royalty en términos económicos- lo entienden como un derecho y no como un tributo. Como la noción que da nuestro Código Civil respecto al usufructo.

1.4.2. Royalty como Tributo

Para Bucheister, es indiscutible que la naturaleza jurídica del royalty es la de un tributo y que pese a que el gobierno en variadas oportunidades ha negado dicha calidad, implícitamente lo reconoce al postular que la imposición de un royalty es de iniciativa exclusiva del ejecutivo.⁷⁷ Quinzio, se contrapone a este autor sosteniendo que existen en el mundo diferentes formulas de obtener ingresos por la utilización de recursos no renovables y que no necesariamente se refieren a tributos y es así como destacan la imposición de una patente.⁷⁸

Para esta parte de la doctrina se define royalty como *un derecho que el Estado soberano cobra al concesionario por la explotación de sus riquezas naturales*, concepto que coincide con la noción de patente.⁷⁹

Para nosotros, la naturaleza jurídica no puede ser otra que la de un tributo, al que definimos como el vínculo jurídico, en virtud del cual los particulares se ven en la necesidad de dar una suma de dinero al Estado, el que puede exigirla aún coercitivamente, y que emplea para sus fines.

Los tributos se clasifican en impuestos, tasas, contribuciones y derechos habilitantes. A las primeras se las define como “aquellos tributos que no proporcionan una contraprestación inmediata, directa o indirecta, a quien lo paga,” el Estado los destina a sus actividades propias y al cumplimiento de sus fines, pero no están para un fin específico en virtud del *Principio de No Afectación*. El impuesto es el tributo por excelencia, a la segunda se la entiende como “una prestación económica que el Estado exige para hacer uso actual

⁷⁶ BAEZA GUIÑEZ, M., 1999, “Análisis Comparativo de los Regímenes Legales y Políticas de Incentivo a la Inversión Extranjera Minera en Argentina, Brasil, Perú y Chile”. Santiago, Chile, (para optar al grado de Lic. en Cs. Jurídicas, Universidad de Chile, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, pág. 281)

⁷⁷ BUCHHEISTER, A, 5 Marzo 2004, *Aspectos constitucionales del royalty*. Santiago Chile, El Mercurio.

⁷⁸ QUINZIO, C.: *Viabilidad constitucional del royalty*. El financiero, Febrero de 2004, Chile, Santiago..

⁷⁹ DREXLER, A; VALDÉS, R; ENGEL, E, Abril 2001 *El cobre y la estrategia fiscal óptima para Chile*. Documentos de Trabajo - Serie Economía / Universidad de Chile – Facultad de Ciencias Físicas y Matemáticas – Departamento de Ingeniería Industrial – Centro de Economía Aplicada, N° 101.

de un servicio público”, es el precio de un servicio, por ejemplo, extracción de basura o lo que se cobra en el Registro Civil por un certificado de matrimonio. Las Contribuciones “son los tributos en que existe un beneficio actual o futuro derivado de la realización de obras públicas o de ciertas actividades del Estado en beneficio de ciertos sectores” y a las últimas, es decir a los derechos habilitantes, se las define como “aquellos tributos que permiten realizar alguna actividad”

Dentro de los derechos habilitantes están las patentes, esta última clasificación no está comprendida en todas las cátedras, ya que la mayoría la entienden dentro de los impuestos, o bien, dentro de las tasas, pero siempre circunscrita en el ámbito del tributo.

En nuestro estudio, hemos observado que los autores, más que abocarse a discutir la naturaleza jurídica del royalty, adoptan tal o cual posición para defender sus convicciones de una eventual vulneración a la invariabilidad tributaria. Es así como la lógica secuencia que hemos encontrado es la siguiente: es un derecho, por lo tanto el soberano puede imponer un royalty cuando estime conveniente o, desde el otro punta de vista, éste no es un derecho sino un tributo, por lo tanto, sería inconstitucional su imposición a las mineras protegidas por la invariabilidad tributaria.

Luego de expuestas las distintas posibilidades y definidos los conceptos pertinentes, justificaremos las razones que hacen inequívoco entender al royalty como un tributo, ellas son:

- a. Toda vinculación económica que una al Estado con los particulares, que ubique a estos últimos en la necesidad de dar una suma de dinero, y que el primero imponga en ejercicio de su soberanía, se considera tributo. De esta forma, es cierto que el Fisco tiene derecho a percibir royalty, pero ese derecho emana de la Ley y no es que de suyo le pertenezca por tener la propiedad de determinados bienes o, desde otro punto de vista, porque las mineras exploten ciertos recursos. Dentro de las distintas clasificaciones de tributos, sostenemos que el royalty es un derecho habilitante para desarrollar una actividad, noción que incluso es compartida por quienes se declaran detractores de considerar al royalty como un tributo.
- b. Inicialmente se miró al royalty o regalía como una prerrogativa del soberano, de manera que evidentemente para él era un derecho. Pero hoy la óptica bajo la cual se mira es diametralmente distinta, ya que nos situamos en el lugar del sujeto pasivo de la obligación tributaria, para quien pagar una patente no es un derecho, sino una obligación.

- c. Es equívoco pensar que los conceptos medievales puedan tener aplicación hoy, al menos no en materia tributaria, ya que contemporáneamente no es atribución del soberano imponer un tributo, sino que en nuestro sistema, al igual que en muchos otros, sólo se puede imponer un tributo previa ley. Por lo que se habla de legalidad de los tributos. Este punto posee especial importancia, sobre todo porque ampliamente se ha discutido en la doctrina acerca de la forma en cómo debe ser interpretada la ley tributaria. Algunos postulan que debe interpretarse de manera común o general, mientras que otros aducen que ella debe ser interpretada de manera especial, en consideración a su naturaleza distinta (impositiva) y en razón a la ineficacia de las normas generales.

Dentro de los que propugnan una interpretación especial hay dos extremos: aquellos que comparten una interpretación *in dubio pro fisco* y otros que postulan una interpretación *in dubio contra fisco*. La crítica generalizada a esta última, es el olvido en que incurren de la naturaleza legal de la norma impositiva, legalidad reconocida y protegida constitucionalmente.

- d. Al considerar el *royalty* como un derecho, se hace necesario definir ¿a qué derecho nos referimos?. Durante nuestra exposición hemos planteado que para algunos autores hay en el *royalty* un derecho de usufructo, construcción artificiosa que nos puede conducir fácilmente a equívocos, ya que el que obtiene una concesión minera adquiere una especie de derecho real denominado derecho real de concesión, por lo tanto, no cabe el usufructo; aún más, el concesionario obtendrá la propiedad de los productos minerales, derecho real que es aún más amplio que el de usufructo. Por lo demás se impone al concesionario el uso de la misma, en consideración a la función social que se reconoce en la explotación de los yacimientos minerales; obligaciones que son ajenas a las obligaciones que gravan al usufructuario.
- e. Al estudiar la estructura del *royalty* observamos que se pueden distinguir fácilmente todos los elementos de la obligación tributaria, pues se encuentra establecido por ley, se devengaría una vez que se produzca el hecho gravado, cual es en este caso la venta de las sustancias minerales; por otro lado, la base imponible también estaría definida en la Ley.
- f. En derecho comparado generalmente se grava al contribuyente minero con el pago de una regalía o *royalty*, los que generalmente están ubicados bajo los títulos que tratan las materias financieras o tributarias. Conjuntamente con ello,

el pago del royalty se puede deducir como gasto en la determinación del impuesto a la renta bajo frases genéricas, tales como “se podrán deducir como gastos: el pago de impuestos nacionales”.

Como hemos dicho esta discusión carece de importancia, ya que la Ley 20.026 da la calidad de *impuesto específico* al llamado “Royalty II”, lo que se colige tanto de su denominación, como de la historia fidedigna de la ley, en la que no pocos parlamentarios insistieron en recalcar que esto no era un royalty, sino un impuesto específico; todos ellos aclaraban términos con distintas intenciones, incluso más de alguno aseguró que con esta ley quedaba a salvo la posibilidad de imponer un royalty. Opinión, ésta última, que compartimos sólo si de discusión académica se trata.

1.5. ¿El Artículo 64 bis afecta la base imponible de Primera Categoría de los contribuyentes mineros?

El Artículo 64 bis, se estructura como un impuesto, pero tal configuración no genera un cambio en la base imponible de primera categoría, ya que los ajustes que el Artículo ordena son sólo para efectos de calcular el impuesto específico a la actividad minera.

Lo anterior implica una base imponible paralela a la base imponible de primera categoría, por consiguiente, el artículo 64 bis no provoca efecto en la determinación de Impuesto de Primera Categoría, por lo que, no se solucionarían los abusos cometidos en la determinación de impuesto a la renta, y mucho menos se plasmaría el principio de igualdad y suficiencia de los tributos.

Asumir que la causa del bajo aporte impositivo, es el abuso de las herramientas tributarias -apreciación compartida por el gobierno y aceptada por todos los sectores políticos-,⁸⁰ nos llevó a pensar que tan bullado proyecto solucionaría los problemas detectados, modificando la estructura impositiva a fin de generar una solución real, pero tal apreciación se diluye al estudiar la reforma, ya que la única incidencia que provoca en el impuesto de primera categoría es la de autorizar la deducción de un nuevo gasto por pago de impuesto específico.

Al concluir que el artículo 64 bis no modifica la estructura impositiva y, por lo tanto, permite que la renta calculada en conformidad a los artículos 29 y siguientes de la

⁸⁰ Cabe considerar que los sectores de centro derecha, han argumentado ante la opinión pública que las mineras sólo hacen uso de las herramientas tributarias, amparadas por la legalidad.

Ley sobre Impuesto a la Renta, no constituye la modalidad idónea que permita reflejar la rentabilidad real de las mineras.

Estos tesisistas pasarán a proponer modificaciones al sistema positivo, que permitan dar solución al segundo problema planteado, es decir, delinearemos los caminos que permitirían plasmar los principios tributarios en la minería.

2. Propuestas de los tesisistas.

Aun sin entrar en el estudio pormenorizado del aporte que traerá al erario nacional la entrada en vigencia de la ley 20.026, consideramos que condicionar su adherencia a los eventuales ingresos que para nuestro país puede importar, es una actitud irresponsable. Lo anterior, ya que a nuestro parecer esta ley no hace otra cosa que imponer una nueva carga tributaria, sin justificar su imposición y, lo que es peor, modificando una normativa sin solucionar la incoherencia que existe entre los aportes impositivos y otras variables macroeconómicas relevantes en este sector.

Por lo pronto, diremos que nuestras propuestas van en el sentido de introducir normas tendientes al perfeccionamiento de nuestro sistema tributario, tocando la estructura impositiva, con acento en la fiscalización. Cuando hablamos de fiscalización no nos referimos sólo a aquella que tiene por fin dar más atribuciones a la autoridad para detectar o impedir el acaecimiento de ilícitos, sino también a una que introduzca medidas fiscalizadoras en cuanto a la producción o, más bien, sobreproducción de algunos minerales. La base de nuestra propuesta está en la aplicación de la ley de evasión y elusión tributaria, la que no es aplicable a aquellos inversionistas extranjeros sujetos a Invariabilidad Tributaria, en donde, no obstante, reconocer la intangibilidad del derecho de propiedad sostendremos que tal protección es cuestionable, pues justificaremos suficientemente de que forma se abusa del derecho de propiedad.

Claramente las soluciones que formularemos son discriminatorias, pero la discriminación no es un antivalor en sí mismo, pues bien sabemos que la Igualdad ante la Ley, que el Estado reconoce en el artículo 19 N° 2 de nuestra Carta Fundamental,⁸¹ no es sinónimo de identidad. De hecho modernamente se alude al concepto de igualdad de oportunidades, para dar una explicación satisfactoria al reconocimiento que el Estado hace

⁸¹ Artículo 19 N° 2 de la Constitución Política de la República de Chile: “La Constitución asegura a todas las personas: 2°.- La igualdad ante la ley. En Chile no hay personas ni grupos privilegiados. En Chile no hay esclavos y el que pise su territorio queda libre. Hombres y mujeres son iguales ante la ley. Ni la ley ni autoridad alguna podrán establecer diferencias arbitrarias;”

de nuestros derechos, de tal manera que lo proscrito por esta norma es que el legislador dé un trato diferente a quienes se encuentran en igualdad de condiciones. Pero es evidente que cualquier Estado, que se arrogue la calidad de Estado de Derecho, debe respetar la pluralidad existente en una comunidad. Por otro lado, tampoco importa contravención a la igualdad en el trato económico, ya que la esencia de este derecho es la evitación de la *discriminación arbitraria*, que prohíbe específicamente el trato discriminatorio y arbitrario del Estado y sus organismos en materia económica, del mismo modo que prohíbe al legislador establecer beneficios o gravámenes a sectores y/o actividades económicas que impliquen discriminación arbitraria.⁸²

Como vemos, la discriminación no está vedada por nuestra legislación, lo prohibido es el trato arbitrario, por ende, debemos hacernos cargo de las razones que aconsejan la racionalidad de las medidas a proponer, ya que discriminación arbitraria, se define como “aquella contraria a la razón”.

La minería ha sido la principal fuente de ingresos del país, permitiendo la apertura de nuestra economía hacia el mundo y atrayendo capitales extranjeros. Esto no es casual: se debe a las políticas de fomento de inversiones iniciadas por el Gobierno Militar y continuadas por los gobiernos de la Concertación.

Pese a este aporte, el Estado no se ve compensado en relación con la gran cantidad de beneficios que ofrece. El desarrollo comercial y económico debido a las inversiones en el sector, no ha sido sinónimo de mayor bienestar para la población. Esto, porque la minería genera bajo aporte al empleo, a los impuestos y se comporta como un sector de estructura independiente -que no interactúa con otras industrias-,⁸³ de ahí nacen las propuestas que ofrecen la formación de un Cluster.⁸⁴ En lo relativo a la carga impositiva, paradigmático es lo ocurrido con Disputada Las Condes, empresa que por más de 20 años declaró pérdidas contables, y, por lo tanto, no pagó dinero alguno por concepto de impuesto a la renta.

Además, por el tipo de producción que realiza, la minería produce una enorme cantidad de pasivos ambientales y costos sociales no considerados en los costos de las

⁸² Artículo 19 N° 22 de la Constitución Política de la República de Chile: “La Constitución asegura a todas las personas: 22°.- “La no discriminación arbitraria en el trato que deban dar el Estado y sus Organismos en materia Económica. Sólo en virtud de una ley y siempre que no signifiquen tal discriminación, se podrán autorizar determinados beneficios directos e indirectos a favor de algún sector, actividad o zona geográfica, o establecer gravámenes especiales que afecten a uno u a otras. En el caso de las franquicias o beneficios indirectos, la estimación del costo de éstos deberá incluirse anualmente en la Ley de Presupuestos;”

⁸³ AINZÚA AUERBACH, S, 2004 Marzo 6, *Cambio en Tributos Mineros*. Santiago Chile, La Nación,

⁸⁴ Promoción de encadenamientos productivos entre la minería y los distintos sectores, como la industria, el comercio, la construcción, los bancos, los proveedores en general, y servicios anexos, como hotelería, gastronomía, turismo y líneas aéreas.

empresas. Hay, en suma, una pérdida de patrimonio natural del país por la extracción de uno de sus recursos no renovables.

Todos los argumentos expuestas hacen *razonable*, a nuestro parecer, establecer un trato discriminatorio, pues no poseemos otra fuente de riqueza que se le iguale, por lo que debemos protegerla. Eso sí, sin violar el legítimo derecho de las empresas a desarrollar la actividad económica, pero sin olvidar que como agentes económicos no son los llamados a resguardar nuestro interés general, por el contrario, su finalidad es maximizar su rentabilidad.

Desde lo anterior, planteamos las siguientes modificaciones al régimen jurídico que regula la actividad minera buscando de esta manera que se cristalicen los principios tributarios de suficiencia e igualdad, tales son:

2. 1. Constitución Societaria de las Empresas Mineras

Base de nuestra propuesta es enfrentar la configuración societaria de las empresas de la gran minería, ya que la mayoría de las empresas están constituidas como sociedades contractuales mineras y, por lo tanto, son tratadas como sociedades de personas, lo que impide someterlas a un control riguroso.

Esta medida no sólo incide en una eficiente fiscalización, sino que también tiene un efecto trascendental en materia tributaria. El efecto aludido tiene lugar cuando los socios o inversionistas de las sociedades retiran sus utilidades, ya que en el caso de las sociedades anónimas dichas utilidades retiradas quedan inmediatamente gravadas con el impuesto Global Complementario o Adicional. En cambio, en el caso de las sociedades de personas también quedan inmediatamente gravadas las utilidades retiradas por los socios, pero el pago queda condicionado a la existencia del fondo de utilidades tributables o FUT.⁸⁵

Un camino es obligar a que todas las empresas que forman parte de la gran minería se constituyan como sociedades anónimas, o bien, que el Estado decida tratar a toda empresa minera, productora de más de un tonelaje anual a determinar, como una sociedad anónima para fines tributarios, cualquiera sea la forma societaria que haya decidido libremente adoptar el inversionista minero. Adicionalmente se podría establecer la obligación para dichas entidades de inscribirse en el Registro Público de Valores de la Superintendencia de Valores y Seguros, de forma tal de permitir transparencia en los estados financieros y en sus operaciones con partes relacionadas.

⁸⁵ CONGRESO NACIONAL, Enero 2005, *Régimen Tributario Afecto a La Gran Minería que opera en Chile*. (Disponible en <http://www.bcn.cl/portada.html> consultado el 20 de agosto de 2005)

2. 2. Aplicación de la Ley de Evasión y Elusión Tributaria

El Estado dictó normas sobre *evasión* y *elusión* tributaria el 19 de junio de 2001, con la promulgación de la ley 19.738, ambos conceptos llevan consigo la acción de sortear o soslayar el pago de obligaciones tributarias, o más bien impedir que la obligación tributaria se devengue. Empero, la diferencia, entre ambas está en los medios a utilizar, ya que la segunda, a diferencia de la primera, supone actuar amparada por la legalidad.

Al parecer, el principal problema que se produce al respecto es que las mineras, como todos los contribuyentes de primera categoría, con contabilidad completa, pueden utilizar el sistema de depreciación acelerada. Mecanismo que permite reducir la vida útil de un bien a fin de que las utilidades presentes de las empresas sean más bajas y de esa forma pagar menos impuestos. No obstante, este incentivo se justifica -y su costo asociado- si dichas utilidades son reinvertidas.⁸⁶

Hasta ahí el asunto no ofrece ninguna novedad. Sin embargo, si pensamos en la naturaleza de la actividad minera y en la necesidad imperiosa de invertir grandes cantidades de dinero en compra de activo inmovilizado, nos encontramos ante empresas que presentan pérdidas durante varios periodos tributarios consecutivos, por lo que obviamente el Fisco no percibe nada por concepto de tributos. Es así como en el pasado año tributario de los US \$ 7.500 millones en ventas de minerales, sólo se aportó US \$ 200 millones al Estado por concepto de tributos.⁸⁷

La situación se torna mucho más abusiva cuando constantemente se acusa a las grandes empresas mineras de comprar estos activos inmovilizados a empresas relacionadas con ellas en el extranjero, o se les atribuye el contraer créditos también con empresas relacionadas, con intereses bastante elevados. De esta manera, cerca del 80 % de los 17 mil millones de dólares que han invertido en Chile se realizan con créditos relacionados, y así pagan cuantiosos intereses a sus casas matrices para aumentar los gastos en el cálculo de la renta.⁸⁸

Una de las medidas más significativas en este sentido fue considerar la depreciación acelerada para la determinación del impuesto de primera categoría, y no para el global

⁸⁶ MINISTERIO DE HACIENDA, 2003 enero 13, Comunicado de Prensa. (Disponible en <http://www.hacienda.gov.cl/prensa.php?opc=explore&id=186&actual=76> consultado el 30 de marzo de 2004).

⁸⁷ INSTITUTO LIBERTAD Y DESARROLLO, 2003 junio 23, *Royalty a la Minería ¿Matando la gallina de los huevos de oro?* (Disponible en <http://www.lyd.cl/> consultada el 20 de marzo de 2004)

⁸⁸ RIESCO LARRAÍN, M., 2004, *Análisis de Resultados Financieros de la Industria del Cobre en Chile*. Santiago Chile, Centro de Estudios Nacionales del Desarrollo Alternativo.

complementario o adicional.⁸⁹ Esto constituye un desincentivo a la inversión en todo tipo de empresas constituidas en sociedades de personas, pues incrementa los costos financieros de los proyectos al gravar el retiro acelerado del capital invertido con las tasas del global complementario o adicional y asimilarlos al procedimiento de retiro de utilidades financieras en las sociedades anónimas.

Con respecto al endeudamiento con financieras relacionadas en el extranjero, la ley 19.738 dispone la aplicación de una tasa del 35% a los intereses – gravados en principio con una tasa del 4%, para efectos de calcular el impuesto adicional- cuando exista exceso de endeudamiento;⁹⁰ y se considera endeudamiento en exceso, el que sobrepasa tres veces el patrimonio⁹¹. Estas normas restringen la libertad de administración financiera de las empresas y castigan a quien deba soportar obligadamente una deuda elevada en virtud de haber experimentado pérdidas patrimoniales.

Justamente las medidas sobre evasión y particularmente sobre elusión tributaria fueron pensadas para las empresas acogidas al sistema de inversión extranjera en Chile, las que continuamente remesan por distintos medios sus utilidades a sus países de origen. Dicha reforma trata de evitar el flagelo que la evasión tributaria implica para los países, y no es aplicable a las empresas acogidas a la invariabilidad tributaria.

3. ¿Estas medidas se aplicarían al D.L. 600?

Es innegable que cualquier reforma que tenga incidencia en algunos de los elementos que protege la invariabilidad tributaria violará los contratos leyes celebrados al alero de esta normativa, sin embargo, el tema no es tan simple, ya que es dable cuestionarse

⁸⁹ Artículo 2 letra e N° 2 de la Ley 19.738, que modifica el artículo 31 N° 5 de la ley sobre Impuesto a la Renta: “Introdúcense las siguientes modificaciones en la Ley sobre Impuesto a la Renta, contenida en el artículo 1° del decreto ley N° 824, de 1974: e) En el artículo 31°: 2. Agrégase en número 5°, el siguiente inciso tercero, pasando los actuales tercero, cuarto y quinto a ser cuarto, quinto y sexto respectivamente: “En todo caso, cuando se aplique el régimen de depreciación acelerada, sólo se considerará para los efectos del artículo 14°, la depreciación normal que corresponde al total de los años de vida útil del bien. La diferencia que resulte en el ejercicio respectivo entre la depreciación acelerada y la depreciación normal, sólo podrá deducirse como gasto para los efectos de primera categoría.”

⁹⁰ Artículo 59 inciso 4°, N° 1, letra b, primera parte de la Ley sobre Impuesto a la Renta: “Este impuesto se aplicará, con tasa de 35%, respecto de las rentas que se paguen o abonen en cuenta a personas a que se refiere en inciso primero por concepto de: 1) Intereses. Estarán afectos a este impuesto, pero con una tasa de 4%, los intereses provenientes de: b) Créditos otorgados desde el exterior por instituciones bancarias o financieras extranjeras o internacionales.”

⁹¹ Artículo 2 letra j N° 1, letra d primera parte, de la Ley 19.738, que modifica el artículo 59 de la ley sobre Impuesto a la Renta: “Introdúcense las siguientes modificaciones en la Ley sobre Impuesto a la Renta, contenida en el artículo 1° del decreto ley N° 824, de 1974: j) Modificase el artículo 59 de la siguiente manera: 1. En el número 1°): d) Agréganse los siguientes párrafos: La tasa señalada en este número será de 35% sobre el exceso de endeudamiento, cuando se trate del pago o abono en cuenta, de intereses a entidades o personas relacionadas devengados en créditos otorgados en un ejercicio en que existan tales excesos, originados en operaciones de las señaladas en las letras b), c) y d). Será condición para que exista dicho exceso, que el endeudamiento total por los conceptos señalados sea superior a tres veces el patrimonio del contribuyente en el ejercicio señalado”

si existe abuso de los resquicios legales para evadir impuestos o si hoy se justifican las prerrogativas que concede el D.L. 600.

Sin duda, esta pregunta tenía una enorme importancia en el proyecto Royalty I, ya que si entendíamos al royalty como un tributo, que se aplicaría incluso a las sociedades acogidas al Artículo 11 del D.L. 600, es obvio que ello afectaría la invariabilidad tributaria. Con todo, su imposición no generaba la debacle que algún sector postuló en su momento, pues, estudios de *Wall Street* minimizaron el impacto de la imposición de un *royalty* por cuanto América Latina posee el 45% de las reservas de cobre.⁹² Por otro lado – y siguiendo con la misma línea argumentativa-, el debate sobre el royalty minero pareció no haber afectado el riesgo país, que desde el 17 de febrero de 2004 osciló entre 92 y 93 puntos, habiendo llegado a su nivel más bajo del año el 9 de enero, con 83 puntos.⁹³

La respuesta es distinta si pensamos en el mal llamado Royalty II o Ley 20.026, ya que en su artículo transitorio N° 2,⁹⁴ resuelve el tema, excepcionando del pago de impuestos a aquellas empresas que han suscrito contratos de inversión extranjera con Chile, hasta que se mantenga la vigencia de los derechos consagrados en los artículos 7° y/u 11bis numerales 1° y 2° del D.L. 600, todos los cuales perderán vigencia por vencimiento de los plazos de los correspondientes contratos o por renuncia de los inversionistas a mencionados plazos y, por ende, a sus derechos. Por lo tanto esta ley mantendría la intangibilidad de los derechos consagrados en el Decreto Ley.

Asumiendo que nuestras propuestas afectan la invariabilidad tributaria, al menos en lo que dice relación con la aplicación de la ley de evasión y elusión tributaria, pasamos a analizar si esa afectación es o no contraria a nuestra Constitución, dejando fuera –desde luego- aquellas consideraciones de tipo económicas-constitucionales que plantean la inconstitucionalidad de los Contratos Leyes, por cuanto ellos importan una pérdida de la soberanía por parte del Estado.

Sin entrar en disquisiciones sobre la jerarquía de los contratos leyes, asumiremos que siempre tendrán rango infraconstitucional. De hecho, la defensa de los derechos que de

⁹² LA TERCERA, 2004 Marzo 3, *Analistas de Wall Street minimizan efectos del royalty en futuras inversiones*. Santiago Chile.

⁹³ EQUIPO DE ECONOMÍA Y NEGOCIOS, 2004 febrero 26, *Lagos prefiere postergar discusión sobre el Royalty*. Santiago Chile, El Mercurio.

⁹⁴ Artículo 2° transitorios de la Ley 20.026, sobre Impuesto específico a la Actividad Minera: “Aquellos inversionistas extranjeros y empresas receptoras de sus aportes que mantengan vigente un contrato de inversión extranjera suscrito por el Estado de Chile conforme a lo dispuesto en el D.L. N° 600, de 1974, con anterioridad al día 1 de diciembre no se les aplicará el impuesto específico establecido en el artículo 64 bis de las sobre Impuesto a la Renta, mientras gocen de los derechos contenidos en los Artículos 7° y/u 11bis numerales 1.y 2. del decreto ley 600, de 1974. Una vez vencido el plazo de vigencia de dichos derechos , o una vez que las empresas renuncien a ellos, las empresas receptoras quedarán en todo sujetas al impuesto específico a la actividad minera establecido en el artículo 64 bis de las ley sobre Impuesto a la Renta, vigente a la fecha de extinción de estos derechos.”

ellos emanan se da por medio de la propietarización de los mismos. Es decir, se elabora el siguiente silogismo para entender que nuestra propuesta o cualquier otra que afecte la invariabilidad tributaria es inconstitucional: en primer lugar, se establece un premisa mayor que postula como *inconstitucional todo aquello que afecte el derecho de propiedad en sus diversas especies sobre toda clase de bienes corporales o incorporales*; luego, se establecen dos premisas menores, la primera de ellas postula que de los contratos emanan derechos; la segunda, que ellos son bienes incorporales sobre los cuales recae un derecho de propiedad; y, como conclusión, se postula que violar un contrato atenta contra el derecho de propiedad que recae sobre él.

Esta construcción, aceptada sin reparos en la doctrina y jurisprudencia constitucional, protegería a los inversionistas extranjeros, sin embargo, cabe reparar en dos aspectos: uno netamente constitucional, en el que no profundizaremos y que dice relación con la función social de la propiedad, en virtud de la cual se puede restringir, incluso expropiar bajo ciertos respectos los bienes sobre los que recae la propiedad; y el otro, el que dice relación con el abuso del derecho, que es propio del ámbito del derecho privado, el cual nos servirá para graficar como se abusa de la propiedad que se invoca. Ya que en nuestro campo-derecho Público- conceptos válvulas como interés general o utilidad pública nos servirían para justificar determinadas restricciones al dominio.

Dichos *abusos* vienen constituidos por los siguientes tópicos:⁹⁵

3. 1. Precios de trasferencias:

Los precios de transferencias a las empresas relacionadas son de alrededor de un 30% ó 20% más bajo que el manejado a nivel internacional. Esta práctica recurrente originó la modificación al artículo 38 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, en julio de 1997, por la Ley 19.506, la que, en resumen, da atribuciones a las Direcciones Regionales del Servicio de Impuestos Internos para impugnar los valores de las transacciones entre sucursales y sus casas matrices o empresas relacionadas con esta última, cuando el valor de transacción sea inferior al valor manejado en este tipo de operaciones entre entidades independientes.⁹⁶

⁹⁵ VALENZUELA VAN-TREEK, E., Junio de 2004, *Mayor Tributación Minera como Semilla de las Regiones Rezagadas*. Santiago Chile, Publicaciones del Congreso Nacional.

⁹⁶ Artículo 38 Inciso 4° de la Ley sobre Impuesto a la Renta: “Cuando los precios que la agencia o sucursal cobre a su casa matriz o a otra agencia o empresa relacionada de la casa matriz, no se ajusten a los valores que por operaciones similares se cobren entre empresas independientes, la Dirección Regional podrá impugnarlos fundadamente, tomando como base de referencia para dichos precios una rentabilidad razonable a las características de la operación, o bien los costos de producción más un margen razonable utilidad. Igual norma se aplicará respecto de precios pagados o adeudados por bienes o servicios provistos por la casa matriz, sus agencias o empresas relacionadas, cuando dichos precios no se ajusten a los precios normales de mercado entre partes no relacionadas, pudiendo considerarse, además, los precios de reventa a terceros de bienes

Estudios a los balances de Codelco y Minera La Escondida, muestran que esta última habría vendido su producción a precios que están aproximadamente 400 dólares por tonelada por debajo de los precios equivalentes logrados por Codelco en los mismos años. A juicio de los estudios, parte importante de la diferencia de precios se explica, por el hecho de que mientras Codelco vende casi exclusivamente cobre refinado de la más alta calidad, Minera La Escondida vende en cambio el 85% del suyo en forma de concentrados. Otro aspecto a considerar son los ajustes por costos de refinación y transporte, así como los créditos por metales preciosos y subproductos.

Hechas estas dos precisiones, aún resulta una diferencia significativa, pues los cargos de tratamiento reconocidos por La Escondida resultan asimismo por sobre el rango de mercado que informa la propia minera, y muy por encima del piso de dicho rango. Por otra parte, Codelco obtiene por sus subproductos un retorno que, por tonelada de cobre producido, es más del triple del que ha obtenido Minera La Escondida, entre 1998 y 2002. Mientras La Escondida declara 48 dólares en créditos por metales preciosos por tonelada vendida, Codelco recibió 162 dólares por tonelada, entre 1998 y 2002, en promedio.

Considerando los efectos anteriores en conjunto, resultan diferencias de precios en las ventas netas entre las empresas que están en el rango de 181,3 y 303,1 dólares por tonelada, en promedio, entre 1998 y 2002. Ello se traduce en menores ingresos de La Escondida que están en el rango de 157,9 a 262,8 millones de dólares por año durante el período estudiado. Estas últimas cifras corresponden a un 46% y un 76% de las utilidades antes de calcular los impuestos de La Escondida para el período indicado. En otras palabras, si Escondida hubiese seguido una política comercial similar a la de Codelco, ello hubiese significado recibir mayores ingresos, reportar mejores utilidades antes de impuestos y pagar más impuestos, en las magnitudes estimadas.⁹⁷

La diferencia de precios es abismante entre las dos empresas de la gran minería que hacen un aporte significativo en términos tributarios.

3. 2. Intereses por Préstamos

adquiridos de una empresa asociada, menos el margen de utilidad observado en operaciones similares con o entre empresas independientes.”

⁹⁷ RIESCO LARRAÍN, M, op. cit. pág. 100.

Los intereses pagados por préstamos a empresas relacionadas resultan del todo excesivos. Al respecto daremos algunos ejemplos a través de lo cual se materializa lo dicho:

- a. Disputada Las Condes pagó a filiales de EXXON 70 millones de dólares anuales por este concepto, cifra que equivale al 30% de sus costos de producción y al 20% de sus ingresos por ventas.
- b. El año 1998, El Abra pagó 68,1 millones de dólares en intereses financieros anuales, lo que equivale al 23% de sus costos de explotación y al 17% de sus ingresos por venta. Ese año su balance arrojó cifras rojas con 8,7 millones de dólares.
- c. Collahuasi, pagó intereses financieros por 124,8 millones de dólares anuales, equivalente al 24% de sus costos de explotación y 15,1% de sus ingresos por ventas. Es sorprendente que posea un capital social de sólo 185 millones de dólares contra un pasivo de 1.235,5 millones de dólares.

3. 3. Pérdida en los mercados futuros del Cobre.

Esto consiste en dos actos jurídicos: en primer lugar, se produce la venta de opciones de cobre de una filial a su casa matriz, a un determinado valor; a este acto le precede la compra de mencionadas opciones a un valor 20% a 30% mayor. Esta práctica genera pérdidas contables en las filiales.

Caso emblemático es el de la minera Mantos Blancos, la que a pesar de obtener utilidades operacionales por 48 millones de dólares, se permitió declarar en cifras rojas, toda vez que registró una pérdida por 49 millones de dólares en operaciones por mercados futuros.

De lo expuesto, se puede concluir que las mineras abusan de las normas tributarias para declarar pérdidas. Creemos que conduciría a un absurdo jurídico entender que nuestra Constitución ampara el abuso de la fragilidad de nuestro sistema tributario. Ya que si pudiéramos aplicar el principio de la buena fe, –diríamos incluso– que los contratos se celebran bajo este principio y que, por lo tanto, una de las partes hace concesiones – Estado– a la otra –los inversionistas extranjeros–, a cambio de que estos últimos pagaran un mayor tributo, él que se aplica sobre las utilidades. El Estado dio determinadas garantías a cambio de recibir un mayor aporte impositivo de este sector; luego, si este

sector no produce utilidades el Estado no obtendrá su prestación, por lo tanto, nos preguntamos ¿quién ha incumplido sus obligaciones el Estado o el inversionista que se aprovechó del contratante negligente?.

Así las cosas, sostenemos que existe abuso de las normas tributarias y que nuestro ordenamiento constitucional no ampara el abuso de los derechos ,por lo tanto, nada de inconstitucional tendrían las medidas propuestas si ellas trataran de tener aplicación general.

En el entendido que ellas vulneren el derecho de propiedad, a nuestro parecer tampoco serían inconstitucionales, ya que nuestra Carta Fundamental no lo prohíbe en términos absolutos, por el contrario reconoce la limitación de la propiedad en razón de su función social. Por otro lado, la actual situación afecta la igual repartición de las cargas públicas, ya que tenemos un sector que disminuye sus rentas tributarias para no contribuir en proporción a sus rentas reales.

El Decreto Ley 600, ha mantenido sus condiciones por 20 años, por lo que en 1993 el Congreso Nacional lo ratificó, sin detenerse en lo nefasto que puede ser la aplicación abusiva de estas normas, conjugadas con nuestro complicado sistema tributario. Creemos que no hay un esfuerzo serio por mejorar el sistema y asumir que un Decreto Ley, que en algún momento nos fue útil, hoy es ineficiente y está obsoleto, ya que Chile, como otros tantos países, ha sido incapaz de elaborar un sistema que le permita recibir inversión extranjera real, no sólo recibir empresas extranjeras que realicen un aporte insignificante en cuanto a crear fuentes de trabajos, con un fuerte desgaste para nuestro patrimonio.

CONCLUSIONES

Al finalizar nuestra memoria hemos llegado a variadas conclusiones, todas ellas han sido fruto de un largo trabajo que encontró como principal dificultad la escasez de bibliografía, sin embargo tal dificultad, lejos de resultar un impedimento nos instó a buscar alternativas para suplir esta deficiencia, así llegamos a los escenarios existentes en derecho comparado y lo más importante, esta escasez bibliográfica, nos obligó a enfrentarnos directamente con los textos positivos y con las interpretaciones de autoridad existentes, teniendo presente lo recién expuesto hemos concluido lo siguiente:

1. Actualmente los Ordenamientos Jurídicos de América radican la propiedad, de los recursos minerales, en manos del Estado, sin embargo la explotación no esta proscrita a los particulares, quienes bajo diferentes denominaciones acceden a la exploración y explotación de los recursos minerales. Nuestro país, no es la excepción, pues establece la propiedad de las minas por parte del Estado, dicha propiedad tiene consagración constitucional y posee la característica de ser absoluta, inalienable e imprescriptible, por otra parte permite la explotación y exploración de los particulares, por medio de un sistema concesional.
2. En América los procedimientos, por medio de los cuales los particulares acceden a la exploración y explotación de los recursos minerales, es de naturaleza eminentemente administrativa, con excepción de Chile en que queda entregada a los Tribunales de Justicia la constitución de estos derechos.
3. Se puede concluir inequívocamente que el aporte cuantitativo que el sector minero hace a la economía nacional es relevante, sin embargo, dicho aporte es insuficiente y no guarda relación con lo que este sector obtiene del Estado. Claramente, el mercado no ha sido capaz de corregir dicha “deformación”, por lo que se hace necesario que el Estado intervenga, en tal labor utilizará las herramientas impositivas, ya que ellas juegan un papel importante al internalizar las externalidades negativas, negatividad o perjuicio que a nuestro entender queda constituido por el costo de oportunidad que sufre nuestro país en la explotación minera por los particulares, además del agotamiento de los recursos no renovables.
4. La disparidad de aportes que existe entre el sector público y privado, que explotan la actividad minera, se debe en gran medida al abuso de las herramientas tributarias, de acuerdo a las cuales se determina el Impuesto de Primera Categoría, por lo tanto la única forma de lograr un mayor aporte impositivo del sector minero, o más bien, la única forma de provocar una tributación ajustada a todo nuestro Ordenamiento

Jurídico, es promoviendo una reestructuración de los métodos bajo los cuales se calcula el impuesto primera categoría.

5. Tanto el proyecto Royalty I, como la Ley 20.026, apuestan a la creación de un nuevo tributo, paralelo al impuesto de primera categoría, sin producir ningún efecto en la base imponible de primera categoría. Si bien ambos poseían o poseen la cualidad de provocar un mayor aporte de las mineras, no poseen la racionalidad jurídica que justifique su imposición, mucho menos se explica por que se crea una estructura para calcular un nuevo impuesto, en vez de utilizar esa misma estructura para calcular el impuesto de primera categoría, sin necesidad de incurrir en la creación de otro tributo.
6. El artículo 64 bis de la Ley sobre Impuesto a la Renta, no provoca efectos en la estructura impositiva de las mineras, tampoco ajusta la tributación de éstas a los principios de igualdad y suficiencia de los tributos. De igual modo, no logra concretizar la garantía Constitucional de igual repartición de los tributos, la que postula una igualdad material, es decir ordena al legislador regular la tributación, bajo parámetros que faciliten una contribución, que permita guardar el equilibrio necesario para el orden público económico.
7. La solución a los problemas planteados radica en la creación de un estatuto propio para la tributación de las mineras, la reforma debe ser integral, toda vez que no sólo se debe reestructurar los elementos en base a los cuales se calcula el impuesto de primera categoría, sino también se debe intervenir en la organización societaria de estos contribuyentes, así como también se deben dar mayores facultades fiscalizadoras a las autoridades. Claro está, que las medidas propuestas no pueden afectar el legítimo derecho que poseen los entes económicos a desarrollar sus actividades económicas.
8. Cualquier modificación, con aplicación general, al sistema impositivo, con ingerencia en las bases sobre las cuales se calcula el impuesto de primera categoría, afectará el derecho de propiedad de los inversionistas extranjeros acogidos al régimen de invariabilidad tributaria. Pese a lo positivo de la inversión extranjera, es dable cuestionarse el mantenimiento de las prerrogativas otorgadas a quienes invierten en este sector, más aún considerando los casos en que han quedado de manifiesto los abusos, en que han incurrido los inversionistas extranjeros, de nuestro débil sistema tributario, como ocurrió con Disputada las Condes.

BIBLIOGRAFIA

1. Referencia Gráfica

1.1. Literatura

- ALBORNOZ ROBERTSON, J., 2005, “Apuntes de Derecho Tributario”.Valdivia, Universidad Austral de Chile.
- BAEZA GUIÑEZ, M., 1999, “Análisis Comparativo de los Regímenes Legales y Políticas de Incentivo a la Inversión Extranjera Minera en Argentina, Brasil, Perú y Chile”. Santiago, Chile, (para optar al grado de Lic. en Cs. Jurídicas, Universidad de Chile, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales)
- BANCO MUNDIAL, 2003, *Grandes Minas y la Comunidad*. Colombia, Editorial Alfaomega.
- BORDALI SALAMANCA, A., 1994, *Derecho procesal minero*. Santiago de Chile, Editorial Jurídica Congreso.
- CEPAL, 2002, *Actualización de la Compilación de Leyes Mineras de catorce países de América Latina y el Caribe*. Chile Santiago, s.e.
- CONTRERAS GONZALEZ, H., L. *La reforma tributaria. Ley N° 18.985*. Santiago de Chile, Editorial CEPET.
- DREXLER, A; VALDÉS, R; ENGEL, E, Abril 2001 *El cobre y la estrategia fiscal óptima para Chile*. Documentos de Trabajo - Serie Economía / Universidad de Chile – Facultad de Ciencias Físicas y Matemáticas – Departamento de Ingeniería Industrial – Centro de Economía Aplicada, N° 101.
- GOMEZ NUÑEZ, S., 1991, *Manual de Derecho de Minería*. Santiago de Chile, Editorial Jurídica de Chile,
- ISOLA, A; PALAVECINO, F., 1997, *Las Regalías Mineras*. Buenos Aires, Universidad de Buenos Aires - Facultad de Derecho y Ciencias Sociales.
- ISOLA, A; PALAVECINO, F., 2000, *Temas actuales de Derecho Minero*. Buenos Aires, Universidad de Buenos Aires - Facultad de Derecho y Ciencias Sociales.
- JARACH, DINO, 1982, *El Hecho Imponible*. Argentina, Editorial Abeledo- Perrot, Tercera Edición reimpresión, Argentina.
- LAVANDERO ILLANES, J., 1999, *La Quimera del Cobre*. Chile Santiago. LOM Ediciones Ltda.
- LIRA OVALLE, S., 1998, *Curso de Derecho de Minería*. Santiago de Chile, Editorial Jurídica de Chile, tercera edición,.

- MARTIN QUERALT, J.; LOSANO SERRANO, C.; CASADO OLLERO, G.; TEJERIZO LOPEZ, J.M., 1197, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Madrid, Editorial Tecnos, octava edición.
- OSSA BULNES, J., 1992 *Derecho de Minería*. Santiago de Chile, Editorial Jurídica de Chile, segunda edición.
- RIESCO LARRAÍN, M., 2004, *Análisis de Resultados Financieros de la Industria del Cobre en Chile*. Santiago Chile, Centro de Estudios Nacionales del Desarrollo Alternativo.
- RUGGIERI, A., 1981, *Derecho Minero*. Buenos Aires, Editorial Universidad.
- SAINZ DE BUJANDA, F., 1994, *Lecciones de Derecho Financiero*. Madrid, Publicaciones Universidad Complutense, décima edición.
- TALA JAPAZ, A., 1994, *Caducidad de derechos mineros*. Santiago de Chile, Editorial Jurídica Cono Sur Ltda.
- UNIVERSIDAD DE ANTOGAGASTA, 1997, *Seminario de derecho de Minería: El procedimiento concesional, los derechos mineros y las superposiciones*. Antofagasta, publicaciones de la Facultad de Ciencias Jurídicas.
- VALENZUELA VAN-TREEK, E., Junio de 2004, *Mayor Tributación Minera como Semilla de las Regiones Rezagadas*. Santiago Chile, Publicaciones del Congreso Nacional.
- VERA VALENZUELA, M., 1961, *La política económica del cobre en Chile*, Santiago de Chile, Editorial Universitaria
- VERGARA BLANCO, A., 1992, *Principios y sistema del Derecho Minero*. Santiago de Chile, Editorial Jurídica de Chile.

1.2. Textos Legales

- Código Civil, Decreto con Fuerza de Ley 1.
- Código de Minería, Ley 18.248.
- Código Tributario, Decreto Ley 830.
- Constitución Política de la República de Chile de 1925.
- Constitución Política de la República de Chile de 1980.
- Estatuto de Inversión Extranjera, Decreto Ley 600.
- Estatuto orgánico del Servicio de Impuestos Internos, Decreto con Fuerza de Ley 7.
- Ley de Minería de Guatemala, Decreto N° 48.
- Ley General de Minería del Perú.
- Ley sobre Concesiones Mineras, Ley Orgánica Constitucional 18.097.
- Ley sobre Evasión tributaria, Ley 19.738.

- Ley sobre Impuesto a la Renta, Decreto Ley 824.
- Ley sobre Impuesto Específico a la actividad Minera, Ley 20.026

1.3. Diarios de Circulación Nacional

- Diario El Financiero.
- Diario El Mercurio.
- Diario Estrategia
- Diario La Nación.
- Diario La Tercera.

2. Referencia Electrónica

- www.bcn.cl
- www.cochilco.cl
- www.codelco.cl
- www.hacienda.cl
- www.ine.cl
- www.lyd.cl
- www.mem.gob.gt
- www.minem.gob.pe
- www.portalminero.com
- www.sii.cl
- www.tercermundoeconomico.org.uy