

LA PATENTE MINERA Y SU IMPUTACION A IMPUESTOS (*)

Armando Jaramillo Lira.

GENERALIDADES

Esta novedad recientemente introducida en nuestra legislación, (D.L. 1.759 de 1977) viene a ser lo que en el régimen impositivo se denominan Incentivos Tributarios, que han sido creados para beneficiar las distintas actividades productivas del país.

Dando una definición de incentivos tributarios, podemos decir que son: "normas jurídicas de derecho tributario que persiguen inducir a los individuos o empresas a que realicen determinados hechos económicos que involucren la obtención de fines que interesan al Estado todo". (**)

Los incentivos tributarios en lo que a la actividad minera le atañe, inciden en ciertas presunciones de renta, imputaciones a impuestos o impuestos sustitutivos, como más adelante se analizará.

En efecto, con motivo de haberse alzado considera-

(*) .- Capítulo IV de la Memoria de Prueba de don Armando Jaramillo Lira, resumido y adaptado a la Revista.

(**).- Sergio Carvallo Hederra: "Fundamentos Económicos de la Legislación Tributaria Chilena". Editorial Jurídica de Chile, Pág. 152, 1967.

blemente el monto de la patente minera, tuvo el legislador la precaución de mantener el interés por esta actividad, dictando el D.L. 1.759 que, estableció como incentivo tributario el derecho del concesionario minero de imputar a impuestos el alzado monto que actualmente se paga por concepto de patente minera.

Esta alza, al contrario de lo que a primera vista pueda pensarse, no sólo persigue mantener el mismo ritmo hasta ahora tenido de la actividad minera, sino que, además, lograr la reactivación de los trabajos en aquellas minas que han estado ociosas por diversas circunstancias.

Por otra parte, la industria minera es una actividad esencialmente aleatoria y lleva, por consiguiente, el riesgo para el minero de perder sus inversiones. Este ha sido un motivo determinante que ha tenido en consideración el legislador para propiciar este incentivo.

Lo expresado tiene su fundamento legal en el propio D.L. 1.759, que, en sus considerandos 1° y 2°, señala lo siguiente:

Considerando 1°: "Que la minería es una de las actividades fundamentales para el desarrollo económico y social de nuestro país".

Considerando 2°: "Que para los efectos de estimular la actividad minera sin causar menoscabo a los titulares de derechos de pertenencias mineras, es conveniente introducir modificaciones al sistema de amparo vigente para obligar indirectamente a hacer producir las minas y asegurar así el cumplimiento de la función social de dichos derechos".

Hemos hecho referencia a dos considerandos del D.L. en cuestión para reafirmar la existencia de un régimen de incentivos.

1.- TRIBUTACION QUE AFECTA A LA INDUSTRIA MINERA.

Con ocasión del estudio del D.L. 1.759, materia directamente ligada con este trabajo, resalta en forma inmediata su vinculación con nuestro sistema impositivo, establecido en términos generales en la Ley de la Renta.

Para los efectos de este trabajo, basta señalar que quienes desarrollan la actividad minera como empresarios, tributan dentro del impuesto cédular de primera categoría que

grava las rentas provenientes del capital y donde además se requiere, por norma general, que éstas se encuentren devengadas. Tributarán también, en ciertos casos, en el impuesto global complementario y adicional, pero sometidos, por regla general, a las mismas normas que los demás contribuyentes.

1.2.- Distinción de grupos de mineros.

Delimitado el campo de tributación de la industria minera, debemos distinguir para los efectos recientemente señalados y los que más adelante se indicarán, tres grupos de mineros:

- a) Pequeños Mineros Artesanales;
- b) Mineros de Mediana Importancia;
- c) Mineros de Mayor Importancia.

Previo, en todo caso, al análisis en particular de la tributación que afecta a los mineros y empresas mineras ya señalados, cabe destacar que su ubicación dentro de cada grupo deberá determinarse considerando la situación del contribuyente al inicio del ejercicio comercial respectivo.

A) Pequeños mineros artesanales. Definición.

Se entiende por pequeños mineros artesanales: "Las personas que trabajan personalmente una mina y/o una planta de beneficio de minerales, propias o ajenas, con o sin la ayuda de su familia y/o con un máximo de cinco dependientes asalariados. Se comprenden también en esta denominación las Sociedades Legales Mineras que no tengan más de seis socios y las cooperativas mineras y siempre que los socios o cooperados tengan todos el carácter de mineros artesanales, de acuerdo con el concepto antes descrito". Así lo dice el artículo 22, N°1 de la Ley de la Renta.

Como se colige, la ley, más que dar un concepto en cuanto a la pequeña minería artesanal con relación a su producción, prefiere referirse al número de personas que trabajan la mina y/o una planta de beneficios de minerales, propia o ajena.

Se aprecia, entonces, una clara distinción entre personas naturales, sociedades legales mineras y cooperativas.

A.a.) Conceptos complementarios.

Creemos que, para un mejor entendimiento de la anterior definición, es necesario aclarar, sin embargo los concep

tos que se explican a continuación:

Planta de Beneficio: Instalación en la que se realizan las diversas operaciones destinadas a extraer el metal del mineral y prepararlo para las posteriores etapas de refinación. (*)

Para estos efectos, la Circular N° 22 del Servicio de Impuestos Internos del año 1977 fijó el concepto de familia de la siguiente manera: "Debe entenderse por tal el grupo de personas que están ligadas por lazos de parentesco por consanguinidad o afinidad legítima o ilegítima, y que viven bajo la autoridad de un jefe quien debe subvenir a las necesidades económicas de dicho grupo familiar".

Sociedad Legal Minera: Según el Código de Minería las Sociedades Legales Mineras son cuasi-contratos que nacen por el hecho de practicarse ciertas inscripciones en el Conservador de Minas que normalmente generan comunidad. El artículo 136, inciso 1° de dicho Código señala esos hechos: "Por el hecho de que dos o más personas inscriban una manifestación formulada en común, o por el hecho de que una o más inscriban a cualesquier otro título, parte o cuota de una pertenencia inscrita a nombre de una sola persona, nace una sociedad minera, que por el solo ministerio de la ley, forma una persona jurídica".

En todo caso, para quedar dentro de la denominación de "pequeños mineros artesanales", estas sociedades no pueden tener más de seis socios.

Debemos hacer presente que las Sociedades Contractuales Mineras, aquellas establecidas en el Art. 171, del Código de Minería para el reconocimiento o explotación de pertenencias, no pueden clasificarse en caso alguno dentro de la pequeña minería artesanal. Lo anterior se deduce de la propia definición del artículo 22 de la Ley de la Renta, ya que no las menciona.

A.b) Situación particular del Impuesto que afecta a los pequeños mineros artesanales.

El impuesto que afecta a estos contribuyentes tiene el carácter de sustitutivo. Ello significa que excluye a

(*).- Circular N° 22 de 25 de Enero de 1977 del Servicio de Impuestos Internos sobre nuevo régimen tributario dispuesto por el D.L. 1604, para las empresas mineras y pequeños mineros, Párrafo IV, letra b) N°2.-

todos los demás impuestos de la Ley de la Renta, teniéndosele, en consecuencia, como impuesto único. Esta disposición constituyó uno de los incentivos tributarios comentados al iniciar este capítulo. Ello resulta así, por cuanto el legislador, al establecer estas normas, ha querido entender que la actividad minera no sólo puede ser desarrollada por grandes empresas sino que también por pequeños empresarios y para ello, parece lógico, incentivar su trabajo por medio de un impuesto único sustitutivo de todas las demás cargas tributarias establecidas en la respectiva ley.

Creemos además, que el legislador, al establecer este tipo de impuesto, ha perseguido los siguientes objetivos:

- 1) Facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los pequeños mineros artesanales, unificando la carga tributaria en este impuesto.
- 2) Impedir la evasión tributaria, ordenando la retención del impuesto al momento de vender los minerales.
- 3) Proporcionar al Estado una forma expedita y segura de obtener recursos, toda vez que este impuesto sustitutivo se cobra en el momento en que se realiza la operación comercial de venta de minerales, resguardándose así, los intereses fiscales, ya que hace responsables del entero del impuesto, a los compradores de minerales; y
- 4) Liberar a los pequeños mineros de llevar contabilidad.

B) Mineros de mediana importancia: Definición.

En conformidad al artículo 34 N° 1 de la Ley de la Renta: "Mineros de Mediana Importancia son aquellas personas naturales o jurídicas que explotan yacimientos mineros y/o plantas de beneficio en las cuales se tratan minerales que provengan en más de un 50% de las minas explotadas por éstos, y que no tengan el carácter de pequeños mineros artesanales de acuerdo con la definición contenida en el art. 22, N° 1, ni sean sociedades anónimas ni en comandita por acciones".

C) Mineros de mayor importancia: Definición.

Son todos aquellos que desarrollan una actividad minera y que no quedan comprendidos en las categorías de pequeños mineros artesanales o mineros de mediana importancia.

En consecuencia, conforman esta clase de mineros:

- 1) Las Sociedades Anónimas;
- 2) Las Sociedades En Comandita por Acciones;
- 3) Las personas naturales o jurídicas que exploten plantas de beneficio en las cuales se traten minerales de terceros en un 50% o más del total procesado en cada año.

2.- ANALISIS DE LA TRIBUTACION QUE AFECTA A LOS MINEROS.

Entrando en materia, analizaremos esta tributación de acuerdo a las normas y reglas que se fijan para el estudio de los impuestos en general.

2.1.- El Hecho Gravado. "Materia sobre la que recae el tributo, o hecho generador del mismo". (*)

Está constituido por las rentas obtenidas en la actividad minera, y, para aquellos que tributan en base a presunción, lo sería las ventas de minerales o productos mineros.

2.2.- La Base Imponible. "Valor sobre el cual un impuesto debe aplicarse y pagarse. (**)

En el caso de los Pequeños Mineros Artesanales, es el valor neto de las ventas de productos mineros, entendiéndose por tal el precio recibido por el minero, excluida o deducida la renta de arrendamiento o regalía cuando proceda.

Respecto de los Mineros de Mediana Importancia, la determinación de la base imponible puede efectuarse de acuerdo a la presunción de renta fijada en la ley, o bien, acreditando la renta efectiva de acuerdo a contabilidad fidedigna.

Si esta base se determina mediante contabilidad fidedigna, se regirá por las normas generales establecidas en la Ley de la Renta para es tos efectos.

Por otra parte, si este minero se acoge al sistema establecido en el artículo 34 N° 1 de la Ley de la Renta, se le presume una renta líquida imponible equivalente al monto que resulte de aplicar sobre las ventas netas anuales de productos mineros, una determinada escala de tasas como mas adelante se explicará. Se debe incluir en dicha renta imponible, la actividad de explotación de plantas de beneficio de minerales siempre que el volumen de minerales tratados provengan en más de un 50% de minas explotadas por el mismo minero.

Finalmente, respecto de los Mineros de Mayor Importancia, el impuesto debe aplicarse y pagarse sobre la renta efectiva acreditada mediante contabilidad fidedigna.

(*).- Apuntes de D° Tributario. Profesor P. Figueroa V. 1976.

(**).- Apuntes de D° Tributario. Profesor P. Figueroa V. 1976.

Estos mineros están afectos a los impuestos generales que gravan la renta, quedando comprendidos dentro de los contribuyentes que obtienen rentas clasificadas en la primera categoría según el N° 3 del artículo 20 de la Ley de la Renta.

Deben demostrar la renta efectiva mediante un sistema de contabilidad completa, cuyo resultado se determina sobre la base de un balance general, previa aplicación de las normas sobre corrección monetaria señalada en el artículo 41 de la Ley de la Renta. (*)

La renta así determinada queda afecta a los siguientes impuestos anuales.

- a) Cédular de Primera Categoría.
- b) Tasa Adicional del artículo 21, en el caso de las Sociedades Anónimas y En Comandita por Acciones.
- c) Global Complementario o Adicional en el caso de empresarios individuales, de socios de Sociedades de personas y del socio gestor en caso de Sociedades En Comandita por Acciones.
- d) Impuesto Habitacional.

2.3. La Tasa Imponible: "monto o cantidad sobre la cual se aplica un impuesto". (**)

Siguiendo con la triple distinción hecha, podemos decir lo siguiente:

De acuerdo con el artículo 23 de la Ley de la Renta, los Pequeños Mineros Artesanales están sujetos a una tasa que varía entre un 2% y un 4% según el precio internacional del cobre en base al cual se calcula la tarifa de compra de los minerales.

Por su parte, el Servicio de Impuestos Internos, previo informe del Ministerio de Minería, determinará la equivalencia que corresponda respecto del precio internacional del oro y la plata a fin de hacer aplicable la citada escala 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 3% sobre el valor neto de la venta.

(*).- Manual de consultas tributarias citado. Pág. 4628, N° 2, parte primera.

(**).- Apuntes de Derecho tributario citados.

relación con la equivalencia que corresponde con el precio internacional del oro y la plata, a fin de hacer aplicable la escala del señalado art. 23 a las ventas de dichos minerales, se fija para el oro el valor de la onza troy y para la plata, el valor del kilogramo de dicho mineral en dólares.

Tratándose de los Mineros de Mediana Importancia, pueden declarar sus rentas, según dijimos, de acuerdo a una presunción o de acuerdo a contabilidad fidedigna.

En caso de acogerse a la presunción, la tasa del impuesto varía, conforme al artículo 34 de la Ley de la Renta, entre un 4% a un 20% en relación al precio promedio de la libra de cobre en el año o ejercicio respectivo, aplicado sobre las ventas netas anuales de productos mineros.

Cabe señalar que, por "precio de la libra de cobre", de acuerdo al mismo artículo 34 N° 1, se entiende el precio de Productores Chilenos fijado por la Comisión Chilena del Cobre.

Para estos efectos, el valor de las ventas mensuales de productos mineros deberá reajustarse de acuerdo a 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 del cierre del ejercicio respectivo.

Corresponde al Servicio de Impuestos Internos, previo informe del Ministerio de Minería, desarrollar una labor similar a la descrita para los mineros artesanales, sólo que ahora lo hace respecto del precio promedio del oro y la plata con el fin de hacer aplicable la escala anterior a las ventas de dichos minerales y a las combinaciones de esos minerales con cobre.

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

En el caso que los medianos mineros se acojan al sistema de contabilidad fidedigna, la tasa será de un diez por ciento sobre la renta efectiva de acuerdo a las normas generales aplicables a los contribuyentes de la Primera Categoría de la Ley de la Renta.

Debemos hacer presente que, tanto las escalas de tasas aplicables a los pequeños mineros artesanales como a

los mineros de mediana importancia, están expresadas según el valor de esos minerales en dólares, por lo que el legislador ha debido fijar una norma de reactualización en el inciso final del artículo 34 N° 1 para ambos casos.

En efecto, señala la citada disposición: "...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 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 primero 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".

Finalmente, los Mineros de Mayor Importancia, por tributar dentro del Impuesto de Primera Categoría están afectados a una tasa imponible del 10% sobre la renta efectiva, acreditada mediante el sistema de contabilidad completa. Debe aplicársele también, y en su caso, la tasa adicional del 40% señalada en el artículo 21 de dicha ley.

2.4. Sujetos del Impuesto.

Toda obligación implica la existencia de dos sujetos, uno activo y otro pasivo.

El sujeto activo es el FISCO, único titular del crédito.

El sujeto pasivo, en cambio, es "La persona que según la ley está obligada a satisfacer el tributo y cumplir con los demás deberes accesorios".(*) Lo conforman, según cada caso, los pequeños mineros artesanales, los mineros de mediana importancia y los mineros de mayor importancia.

2.5. Cumplimiento de la obligación tributaria.

A) Retenciones:

Se ha expresado, en el párrafo anterior, que los

(*).- Apuntes de Derecho tributario citados.

sujetos pasivos del impuesto son los mineros allí señalados. A ellos le corresponde satisfacer oportunamente y soportar las obligaciones tributarias respectivas de la Ley de la Renta.

Pero la materialidad del entero o pago del impuesto y demás obligaciones anexas no la realizan tales mineros. "Existen personas que, sin ser los verdaderos deudores del tributo, sustituyen al sujeto pasivo en las relaciones con la administración ocupando su lugar. Son los denominados SUSTITUTOS", (*) que facilitan la recaudación del impuesto.

Al efecto, dispone el art. 74 N° 6 de la Ley de la Renta: "Estarán igualmente sometidos a la obligación del artículo anterior..."

".....N°6 Los compradores de productos mineros de los contribuyentes a que se refiere la presente ley, deberán retener el impuesto referido en el artículo 23 de acuerdo con las tasas que en dicha disposición se establece, aplicadas sobre el valor neto de venta de los productos. Igual retención y con las mismas tasas procederá respecto de los demás vendedores de minerales. El contribuyente podrá solicitar a los compradores, la retención de un porcentaje mayor".

Al tenor de la disposición transcrita se advierte, en consecuencia, que los compradores de minerales asumen el carácter de sustitutos, respecto de los tres grupos mineros, al retener del valor neto de las ventas, un porcentaje por concepto de impuesto y que varía según el precio internacional del cobre, aplicándose la misma escala de tasas para estos tres tipos de contribuyentes.

Para la correcta interpretación y aplicación de lo antes dicho, por "precio internacional" debe entenderse aquel que constituye la base sobre el cual se calcula la tarifa de compra de minerales, y por "valor neto de la venta" sobre el cual se calcula el porcentaje de retención del impuesto, se debe entender, el precio recibido por el minero, excluida o deducida la renta de arrendamiento o regalía cuando proceda. (**)

(*).- Apuntes de Derecho Tributario citados.

(**).- Manual de consultas tributarias, citado, pág. 4626 letra c) N° 1.

B) Pagos Provisionales:

Para la debida comprensión de esta materia es de su ma importancia el análisis de los denominados "pagos provisionales", toda vez que las anteriores retenciones efectuadas a los mineros o empresas mineras asumen las calidades de aquellos para la declaración y pago anual del impuesto a la renta que afecta a estos contribuyentes.

Definiremos los Pagos Provisionales como: "Abonos o provisiones a cuenta de los impuestos anuales de la Ley de la Renta que en definitiva corresponderá pagar al contribuyente". (*)

En cuanto a su naturaleza jurídica, debemos señalar que estos pagos no son impuestos sino que meros depósitos, simples provisiones a cuenta de los impuestos. Más aún, de conformidad al artículo 41 N° 4 de la Ley de la Renta, estas sumas no salen del patrimonio del contribuyente constituyendo para los efectos de su actualización, activos no monetarios. (**)

De acuerdo a los artículos 84 y 88 de la Ley de la Renta, los pagos provisionales se clasifican en obligatorios y voluntarios.

B.a) Pagos Provisionales Obligatorios:

Son aquellos que la ley permite exigir compulsivamente de ciertos contribuyentes y cuya omisión acarrea la aplicación de sanciones. (***) El artículo 84, inciso 1° de la citada ley establece al respecto: "Los contribuyentes obligados por esta ley a presentar declaraciones anuales de Primera y/o Segunda Categoría, deberán efectuar mensualmente pagos provisionales a cuenta de los impuestos anuales que les corresponda pagar, tanto de Categoría como del Global Complementario o Adicional, cuyo monto se determine en la forma que se indica a continuación...."

B.b) Pagos Provisionales Voluntarios:

Son aquellos que los contribuyentes pueden o no

(*)).- Elizabeth Emilfork: "El sistema de Pagos Provisionales Mensuales" Pág. 127. Revista de Derecho de Concepción V. 43 N°164.

(**)).- Elizabeth Emilfork: Obra citada, Página 127.

(***)).- Elizabeth Emilfork: Obra citada, Página 128.

efectuar según su propia determinación durante el ejercicio comercial correspondiente. Sobre este particular, el artículo 88 de la Ley de la Renta dispone: "Los contribuyentes sometidos obligatoriamente al sistema de pagos provisionales mensuales podrán efectuar pagos voluntarios por cualquier cantidad, de un modo esporádico o permanente. Estos pagos provisionales voluntarios podrán ser imputados por el contribuyente al cumplimiento de los posteriores pagos provisionales obligatorios que correspondan al mismo ejercicio comercial, gozando del reajuste a que se refiere el artículo 95 hasta el último día del mes anterior al de su imputación".

"Los contribuyentes en general, no sometidos obligatoriamente al sistema de pagos provisionales mensuales, podrán efectuar pagos provisionales de un modo permanente o esporádico, por cualquier cantidad a cuenta de alguno o de todos los impuestos a la renta de declaración o pago anual".

Entrando en materia, nos corresponde ahora determinar la situación de los pagos provisionales respecto de los tres grupos de mineros.

Los pequeños mineros artesanales no se encuentran obligados a efectuar pagos provisionales mensuales por cuanto el impuesto que les afecta, está solucionado mediante las retenciones indicadas en el artículo 74 N° 6.

Pero, si conforme lo dispone el artículo 27 inciso 2° de la Ley de la Renta, estos contribuyentes han obtenido rentas de otras actividades gravadas en la Primera Categoría, según los N°s 3, 4 o 5 del artículo 20 de la citada ley, deberán incluir en la renta bruta del Global Complementario o Adicional, la cantidad que resulte de aplicar un 10 % de las ventas anuales de minerales en calidad de renta presunta afecta a estos impuestos.

Además si los pequeños mineros artesanales obtienen rentas que se clasifiquen en la Segunda Categoría o en la Primera Categoría según los N°s 1 y 2 del artículo 20, deberán incluir en la declaración del impuesto global complementario a que puedan verse obligados a presentar por la obtención de dichas rentas, una cantidad equivalente al 10% de sus ventas anuales de minerales, previamente reajustadas según la variación del índice de precios al consumidor.

La declaración de tales rentas se harán en calidad de "exentas de Global Complementario", incrementando la renta bruta de dicho tributo, pero otorgándose a posteriori un crédito contra el impuesto resultante en conformidad a las normas contenidas en el artículo 54 N° 3 inc. 2 de la Ley de la Renta.

En estos casos, se deberán efectuar pagos provisionales por las rentas obtenidas respecto de dichas actividades de acuerdo a las normas generales de la Ley de la Renta.

Finalmente, los pequeños mineros artesanales, en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, están sujetos a las siguientes normas:

- a) Cualquiera sea la forma como obtengan los ingresos, atendiendo su calidad de mineros artesanales, quedan excluidos de la obligación de llevar contabilidad fidedigna.
- b) Para los fines de justificar gastos de vida o inversiones, se presume que las rentas cuya tributación se ha cumplido mediante el impuesto único que afecta a estos contribuyentes, es equivalente al 10% de las ventas anuales de minerales.
- c) Se encuentran liberados del pago del impuesto habitacional conforme al D.L. 1519 del año 1976.

Los Mineros de Mediana Importancia, al igual que los pequeños mineros artesanales, no están obligados a efectuar pagos provisionales. Ellos se entienden cumplidos con las retenciones que deben practicarle quienes actúan como compradores de minerales.

Sin perjuicio de lo anterior, estos contribuyentes pueden efectuar pagos provisionales voluntarios por cualquier cantidad, en cualquier día hábil del mes y de manera permanente o esporádica, todo ello con el objeto de hacer provisión para el pago del monto total de los impuestos anuales a la renta que les afecten (Primera Categoría, Global Complementario o Adicional y Habitacional).

Los excesos de retenciones y/o pagos provisionales que se determinen a favor del contribuyente, en la oportunidad de su declaración anual de impuestos a la renta, asumen la calidad de remanentes de aquellos a que se refiere el art. 97 de la Ley de la Renta y en tal calidad quedan sujetos a todas las normas sobre imputación y/o devolución comprendida en dicho precepto.

Ahora bien, en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, los Mineros de Mediana Importancia también están sujetos a ciertas normas específicas.

Sabemos que si estos contribuyentes optan por acogerse al sistema de presunción de renta, están liberados de la obligación de llevar contabilidad para demostrar la renta efectiva obtenida en la citada actividad.

"Con todo, para los fines de poder calcular el monto de su renta presunta anual, deberán registrar cronológicamente en su libro de ventas diarias el monto de sus transacciones de productos mineros". (*)

En aquellos casos en que estos mineros deseen justificar sus ingresos o inversiones con rentas provenientes de la citada actividad que excedan de la presunción establecida en el N° 1 del art. 34 deberán hacerlo obligatoriamente mediante contabilidad fidedigna. (**) En tal caso, la renta efectiva que se desprenda de la citada contabilidad constituirá a su vez, la base imponible sobre la cual deberán aplicarse los impuestos anuales de la renta que afectan al contribuyente, en reemplazo de la renta presunta.

Respecto del cumplimiento de la obligación tributaria para los Mineros de Mayor Importancia, debemos señalar que, al igual que en el caso de los demás contribuyentes mineros, tanto las personas naturales o jurídicas que les comprenden minerales, están obligadas a retener del valor neto de las ventas, un porcentaje de estas que varía según el precio internacional del cobre.

La escala de tasas que determina la obligación de retener el impuesto, es la misma que se aplica a los pequeños mineros, artesanales y a los mineros de mediana importancia.

Estos contribuyentes deben dar cumplimiento al sistema de pagos provisionales mensuales obligatorios, de acuerdo a las normas de aplicación general contempladas para los contribuyentes de la Primera Categoría y que se contienen en los artículos 84 y siguientes de la Ley de la Renta.

Del monto del pago provisional mensual obligatorio que corresponda cumplir a estos contribuyentes, podrán descontarse las cantidades que les hayan sido retenidas por los compradores de minerales durante el mismo mes a que correspondan

(*).- Manual de consultas tributarias citado. Pág.4201, Párrafo IV N° 2.

(**).- Manual de consultas tributarias citado. Pág.4202.

los ingresos brutos que han formado la base imponible sobre la cual se ha calculado el pago provisional.

Al igual que en el caso de los contribuyentes comentados anteriormente, si se producen retenciones que superen el monto del pago provisional obligatorio, dicho exceso asumirá la calidad de un pago provisional voluntario y, en tal calidad, podrá imputarse a los impuestos anuales a la renta o, a opción del contribuyente, a los próximos pagos provisionales obligatorios, gozando en este último caso del reajuste a que se refiere el artículo 95 hasta el último día del mes anterior al de la imputación.

Finalmente, al igual que cualquier otro contribuyente sometido al sistema de pagos provisionales obligatorios, estos mineros pueden efectuar pagos voluntarios por cualquier cantidad, en cualquier día hábil del mes, ya sea en forma permanente o esporádica.

3.- EFECTOS DEL PAGO DE LA PATENTE EN LOS IMPUESTOS A LA RENTA.

Generalidades.

Debemos determinar el papel que desempeña el pago de la patente en los impuestos a la renta que afectan a los mineros. Es por lo demás, la novedad que establecen las normas contenidas en el D.L. 1759.

Para ello, y con el objeto de apreciar el efecto

de dicho pago en tales impuestos, distinguiremos dos períodos claramente descritos en el citado cuerpo legal, a saber:

- 1) Período anterior al inicio de la explotación de la pertenencia minera; y
 - 2) Período siguiente al inicio de la explotación de la pertenencia minera.
- 3.1. Período anterior al inicio de la explotación de la pertenencia minera

A) Concepto de Gastos para los Fines Tributarios

Es importante analizar de qué manera inciden en el Impuesto a la Renta, los gastos en que se incurra antes de iniciarse la explotación de la pertenencia, por el pago de la patente minera que debe efectuarse los meses de Marzo de cada año.

En efecto, dentro del mecanismo de determinación de la base imponible, los gastos necesarios para producir la renta se deducen de la renta bruta del contribuyente, para obtener su renta líquida imponible.

El artículo 31 de la Ley de la Renta contiene la norma general aplicable en materia de gastos deducibles de la renta bruta. Respecto de las exigencias para que éstos tengan el carácter de deducibles, de acuerdo con lo dispuesto en el inciso 1º del citado artículo se deben cumplir los siguientes requisitos:

I) Que se trate de gastos necesarios para producir la renta del ejercicio, entendiéndose por tales aquellos inevitables u obligatorios.

II) Que los gastos no estén rebajados en el cálculo de la renta bruta a que se refiere el art. 30 de la señalada ley, es decir, no se aceptará se deducción tanto por su naturaleza como por su monto, si ya estuvieren formando parte del costo directo de los bienes cuya negociación o producción origina la renta.

III) Que se haya incurrido efectivamente en el gasto, esto es, que el gasto se haya "pagado" o en su defecto se esté "adeudando" a alguien, en virtud de un título obligatorio para el contribuyente. De este modo, no reunirán esta característica los gastos "estimados" o "provisiones" para futuros gastos que hacen los contribuyentes cuya deducción de la

renta bruta no esté permitida por la Ley.

IV) Que los gastos se acrediten o se justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio. El contribuyente deberá probar la naturaleza, necesidad, efectividad y monto necesario de los gastos, pudiendo el Servicio calificar los medios probatorios ofrecidos. (*)

Para los efectos del estudio a que estamos abocados, se consideran todos los gastos registrados en la contabilidad de la empresa que estén acreditados o justificados en forma fehaciente.

La ley no ha hecho una enunciación taxativa de los gastos deducibles; en consecuencia, y a menos que estén expresamente excluidos, comprenden todos aquellos necesarios, es decir, cualquier desembolso en que haya sido preciso incurrir para obtener la renta.

Pues bien, dadas las anteriores explicaciones, conforme lo dispone el art. 2º del D.L. 1759, por regla general, las cantidades pagadas en el mes de Marzo, a título de patente minera no son consideradas como gastos para los fines tributarios. Sin embargo, agrega, tratándose de mineros o empresas mineras que declaren su renta efectiva al impuesto de Primera Categoría, sobre la base de contabilidad fidedigna, dichas cantidades, durante los cinco años inmediatamente anteriores a aquel en que se inicie la explotación de la pertenencia, serán consideradas para los fines tributarios, como gastos de organización de aquellos a que se refiere el art. 31 N° 9 de la Ley de la Renta y en tal calidad deberán ser amortizadas en la forma indicada en dicho precepto, debidamente actualizadas según la norma contemplada en el art. 41 N° 7 de la citada ley.

Entendemos por gasto de organización y puesta en marcha, "aquellos necesarios para la formación de la empresa hasta dejarla en condiciones de comenzar a cumplir su objetivo" (**). Resulta entonces, que las disposiciones señaladas más arriba, otorgan la facultad a ciertos mineros a deducir como gasto de organización y puesta en marcha, las cantidades pagadas en el mes de Marzo a título de patente minera, y naturalmente, antes de iniciarse la explotación de la pertenencia.

Como bien apreciamos, lo anterior constituye una regla excepcional, toda vez que la patente minera no es imputable a gastos para los fines tributarios. Sin embargo, el legis

(*).- Manual de consultas tributarias citado. Pág. 4084-4085.

(**).- Alvaro Rencoret: "El impuesto sobre la renta". Pág. 110.
Editorial Jurídica de Chile, 1975.

lador introdujo, a modo de incentivo, la modalidad antes descrita de cargar a gastos de organización y puesta en marcha, el monto pagado por patentes mineras en el período ya señalado.

Ello constituye una novedad, ya que hasta antes de la dictación del D.L. 1759, la suma de dinero pagado por concepto de patente, por los mineros a que se refiere su artículo 2º, no tenía incidencia en la declaración y pago del impuesto a la renta, siendo lo recaudado por ese concepto, en aquel entonces de exclusivo beneficio municipal. En la actualidad, habiéndose cambiado el beneficiario del pago de la patente, ya que hoy lo es el Fisco, se otorga al minero el derecho a deducirla como gasto.

Señalamos hace un momento, las condiciones para que un gasto sea deducible de la renta bruta y dijimos que debía: "... ser necesario para producir la renta...". Pues bien, esta circunstancia concurre respecto de la patente minera; ya que, en primer lugar, es la propia ley (D.L. 1759) la encargada de considerar lo pagado a ese título como gasto de organización y puesta en marcha y luego y su calidad de necesario para producir la renta, es fácilmente acreditable, toda vez que, con su pago, se está manteniendo el derecho sobre la pertenencia, lo cual resulta indispensable para poder explotarla.

De acuerdo al D.L. 1759, sólo son considerados como gastos de organización y puesta en marcha, las cantidades pagadas a título de patente minera durante los cinco años inmediatamente anteriores a aquel en que se inicie la explotación de la pertenencia.

Estas cantidades, según el citado precepto, deben amortizarse en la forma que establece el N° 9 del art. 31 de la Ley de la Renta, el que dispone: "Los gastos de organización y puesta en marcha, los cuales deberán ser amortizados en un lapso de cinco ejercicios comerciales consecutivos contados desde que se generaron dichos gastos o desde el año en que la empresa comience a generar ingresos clasificados en esta Categoría cuando este hecho sea posterior a la fecha en que se originaron los gastos".

"En el caso de empresas cuyo único giro, según la escritura de constitución, sea el de desarrollar determinada actividad por un tiempo inferior a 5 años no renovable o prorrogable, los gastos de organización y puesta en marcha se amortizarán en el número de años que abarque la existencia legal de la empresa".

El inciso 1º del transcrito número 9, contempla

dos momentos para los efectos de determinar desde cuando se pueden amortizar los gastos de organización y puesta en marcha:

- a) desde que se generaron dichos gastos, o
- b) desde el año en que la empresa comience a generar ingresos clasificados en la Primera Categoría, cuando este hecho sea posterior a la fecha en que se originaron los gastos.

Ahora bien, respecto de esta segunda situación, cabe señalar que en aquellos casos, "que entre la generación del gasto y la iniciación de las operaciones afectas al impuesto de Primera Categoría, medie un lapso considerable mediante el cual obviamente, no exista renta bruta de donde deducir los gastos de organización y puesta en marcha, las referidas cantidades se amortizarán a contar del ejercicio comercial que se inicien las operaciones afectas al mencionado tributo" (*)

En consecuencia, no importa, para los efectos de la amortización del pago de la patente, la época en que la pertenencia comience a ser explotada ya que de todos modos gozará del mismo lapso para efectuar esa amortización. Tales gastos se deben prorratear por partes iguales entre cinco ejercicios comerciales consecutivos a contar del mismo ejercicio en que se generaron.

Hacemos presente, sin embargo, que la norma contenida en el inciso 2° del N° 9 del citado art. 31, resulta inaplicable en la práctica. En efecto, el plazo de duración de las empresas mineras dice relación con la existencia de minerales en las pertenencias que en ellas se exploten.

El carácter aleatorio de la industria minera importa la necesidad de no fijar plazos de duración, por cuanto no se puede determinar la época en la cual el mineral que se explota se agote o, deje de generar utilidades para el minero. Por consiguiente, en los casos de empresas cuyo único giro sea la actividad minera, la amortización de los gastos de organización y puesta en marcha debería efectuarse, conforme lo dispone la citada norma, en el mismo número de años que abarque la existencia legal de la empresa y en todo caso inferior a cinco años; cuestión que, en la práctica, es contraria a la naturaleza misma de esta actividad.

Finalmente, las cantidades pagadas a título de patente minera e imputadas a gastos de organización y puesta en marcha, debidamente amortizadas, deberán ser actualizadas de

(*).- Manual de consultas tributarias citado. Pág. 4184.

acuerdo con el art. 41. N° 7 de la Ley de la Renta, en conformidad a las normas sobre corrección monetaria, según la variación que experimente el I.P.C. en el período comprendido entre el último día del mes anterior en que se generó el gasto y el último día del mes anterior al del balance.

B) Personas que pueden hacer la imputación a gastos de organización y puesta en marcha.

Los únicos contribuyentes que pueden imputar las cantidades pagadas por concepto de patente minera a gastos de organización y puesta en marcha, son los mineros de mediana importancia y los de mayor importancia que declaran sus rentas efectivas afectas al impuesto de Primera Categoría sobre la base de contabilidad fidedigna.

Quedan excluidos, por tanto, los pequeños mineros artesanales y los mineros de mediana importancia que opten por declarar sus rentas de acuerdo con la presunción del art. 74 N° 6 de la Ley de la Renta.

C) Monto de lo que puede considerarse como gasto de organización y puesta en marcha.

Por regla general, el monto de lo que puede imputarse a gastos de organización y puesta en marcha por los mineros señalados precedentemente, es el equivalente a la cantidad de lo pagado por concepto de patente minera durante los cinco años inmediatamente anteriores a aquel en que se inicie la explotación de la pertenencia minera.

Sin embargo, el D.L. 1759, en su artículo 5°, inciso 3°, ha establecido dos limitaciones en cuanto al monto de lo imputable. En efecto, atendida la naturaleza de las sustancias mineras sobre las cuales se constituyan pertenencias, ha hecho la siguiente distinción:

a) En el caso de pertenencias de un mismo dueño, comprendidas en una misma acta de mensura, que abarquen una superficie a 500 hás. y constituidas sobre sustancias metálicas, el valor de las patentes mineras que podrá deducirse en carácter de gasto de organización y puesta en marcha, no podrá exceder del monto que anualmente corresponde a 500 hás.

Sabemos que de acuerdo al art. 2° del Código de Minería, la extensión de las pertenencias constituidas sobre sustancias metálicas puede variar de 1 a 5 hás., por lo que si un minero o empresa minera desea explotar una extensión de 1.000 hás., podrá manifestar y constituir 200 pertenencias de 5 hás.

cada una y cubrir esa extensión.

Siguiendo entonces con el ejemplo, estos mineros podrán imputar a gastos de organización y puesta en marcha el equivalente al valor de las patentes de 100 pertenencias ya que con ello se cubre la extensión de 500 hás. que el legislador ha establecido como límite de dicho beneficio.

b) En el caso de pertenencias mineras de un mismo dueño, comprendidas en una misma acta de mensura, que abarquen una superficie superior a 1.500 hás. y constituidas sobre sustancias no metálicas, el valor de las patentes mineras que podrá deducirse en carácter de gasto de organización y puesta en marcha, no podrá exceder del monto que anualmente corresponda a 1.500 hás.

Como conclusión, podemos señalar que la diferente tratativa legal respecto de uno u otro tipo de sustancias, obedece a que las pertenencias constituidas sobre sustancias metálicas pagan una patente superior a las pertenencias constituidas sobre las no metálicas, y de ahí que la ley haya procedido a aplicar matemáticamente la diferencia de valor de la patente para cada una de las dos especies de pertenencias.

3.2. Período siguiente al inicio de la explotación de la pertenencia minera.

A) Presunción de explotación

Situados ya en este segundo período, cabe señalar ahora, el momento en que éste se produce. Su determinación es de suma importancia por cuanto los efectos tributarios que se generan con ocasión de lo pagado por concepto de patente minera los meses de Marzo de cada año, son completamente diversos a los señalados en el párrafo anterior.

Para el caso en estudio, el legislador ha dispuesto una presunción de derecho respecto del momento en que la pertenencia comienza a ser explotada. Esta se encuentra consagrada en el D.L. 1759 tanto en su art. 2º parte final, que dispone "... Para estos efectos, se presumirá de derecho que la explotación de la pertenencia se ha iniciado cuando su propietario o un tercero se encuentren en algunas de las situaciones previstas en el inciso primero del artículo 5º". Dicho inciso 1º, señala: "Para los efectos de lo dispuesto en el artículo 3º, se presume de derecho que la explotación de la pertenencia se ha iniciado cuando su propietario o tercero en su caso, vendan minerales o productos mineros provenientes de ella..."

Basta entonces, que el propietario de una pertenencia o tercero en su caso, vendan minerales o productos provenientes de ella, para establecer el supuesto necesario de esta presunción que no admite prueba en contrario.

Además, es suficiente que se explote en los términos antes señalados, una sola de las varias pertenencias de un mismo dueño, comprendidas en una misma acta de mensura, para que se presuma que todas ellas se encuentran en explotación. Así lo dispone la norma contenida en el inciso 2° del citado art. 5°, que al efecto señala: "... Bastará que en una sola de las pertenencias de un mismo dueño, comprendidas en una misma acta de mensura, se haya iniciado la explotación conforme a lo prescrito en el inciso anterior, para que se presuma de derecho que todas se encuentran en explotación y, en consecuencia, a su propietario le sea aplicable lo dispuesto en los artículos 2° y 3°..."

Resulta de suma importancia destacar que la filosofía que impregna las disposiciones que analizamos se trasunta en el hecho que, si el propietario o un tercero hacen producir la pertenencia minera, pueden imputar al impuesto a la renta que grava dicha actividad, lo que se pague por concepto de patente minera en el valor que corresponda hasta 500 hás. tratándose de pertenencias de sustancias metálicas o hasta 1.500 hás. tratándose de pertenencias de sustancias no metálicas, y que en cambio, el que mantiene improductiva su concesión no queda afecto a impuestos por rentas provenientes de esta actividad, pero está obligado a soportar la carga del alzado valor de la patente si pretende conservar su derecho.

De ahí que, este D.L. constituya un estímulo para la actividad minera, desde el momento que beneficia al minero que mantiene en explotación la pertenencia y por el contrario, el pago de la patente viene a ser una pesada carga para el que pretende conservar los derechos sobre su pertenencia sin mantenerla en actividad.

B) Carácter que asume la patente minera en este período.

Hemos reiterado a lo largo de este estudio, que los mineros, cualquiera que sea la calidad que tengan, deben pagar en el mes de Marzo de cada año, una cantidad de dinero por concepto de patente con el fin de dar cumplimiento al debido amparo de la pertenencia.

Sin perjuicio de lo anterior, con ocasión de la dictación del D.L. 1759, las cantidades pagadas por concepto de patente minera, asumen el carácter de un pago provisional

voluntario desde el año en que la pertenencia ha comenzado a ser explotada, según la presunción de explotación establecida en el art. 5° del señalado cuerpo legal.

En efecto, conforme lo dispone el inciso 1° del artículo 3° del D.L. citado: "A contar del año en que la pertenencia comience a ser explotada por su propietario o terceros, las cantidades pagadas en el mes de Marzo a título de patente minera tendrán el carácter de un pago provisional voluntario de aquellos a que se refiere el art. 88 de la Ley de la Renta".

Dicho en otros términos, lo pagado por concepto de patente minera, en el mes de Marzo de cada año, una vez iniciada la explotación de la pertenencia, tiene el carácter de abono o provisión voluntaria a cuenta de lo que, en definitiva, corresponderá pagar por impuestos a la renta más los reajustes correspondientes.

Ahora bien, por asumir estas cantidades el carácter de un pago provisional voluntario, están afectas al reajuste establecido en el art. 95 de la Ley de la Renta hasta el último día del mes anterior al de su imputación. Es decir, se reajustan de acuerdo al porcentaje de variación que haya experimentado el I.P.C. entre el último día del mes anterior a la fecha de su ingreso en arcas fiscales y el último día del mes anterior a la fecha del balance respectivo o del cierre del ejercicio respectivo.

Los mineros, entonces, de acuerdo a la calificación que tengan y a la naturaleza de la actividad que desarrollen, deberán o no efectuar pagos provisionales obligatorios atendida su condición de contribuyentes sujetos al impuesto a la renta, pero en cuanto a su calidad de minero, y obligados a pagar una determinada patente con el fin de mantener amparada su mina, la ley le otorga a dicha patente el carácter de un pago provisional voluntario imputable exclusivamente a las obligaciones tributarias señaladas en el art. 3° del D.L. 1759, lo que evidentemente constituye un apreciable incentivo.

En consecuencia, los mineros que hacen producir su pertenencia y quedan, por lo tanto, sujetos al impuesto a la renta, no les afecta el pago de la patente puesto que la imputan, dentro de los límites fijados por la ley y con el señalado carácter, a determinadas obligaciones de la Ley de la Renta.

C) De la imputación de los pagos efectuados a título de patente minera.

El desarrollo de esta parte de la materia importa,

fundamentalmente, el análisis del objetivo perseguido por el legislador al poner en movimiento el mecanismo del D.L. 1759. Es aquí donde resulta mayor el alivio, tanto de la carga tributaria como del valor de la patente, para los mineros que mantienen en plena producción sus pertenencias. Es la propia ley la que señala expresamente a cuáles obligaciones tributarias deben imputarse las patentes mineras en calidad de pagos provisionales voluntarios.

Según lo señaláramos en párrafos anteriores, los pequeños mineros artesanales, los mineros de mediana importancia y los de mayor importancia quedan sujetos, dentro del mecanismo general de la Ley de la Renta, a diferentes cargas tributarias, por lo que debemos hacer las distinciones del caso.

Indicaremos a continuación cada una de las situaciones a que hace mención el art. 3° del D.L. 1759 en lo que toca al derecho a imputar los pagos provisionales voluntarios constituidos por las cantidades pagadas por concepto de patente en el mes de Marzo de cada año, a las obligaciones tributarias que afectan a dichos mineros.

1.- A las retenciones

La ley autoriza a imputar dichos pagos a las retenciones que afecten a los mineros y empresas mineras según lo dispuesto en el art. 74 N° 6 de la Ley de la Renta.

De acuerdo con la disposición citada, los compradores de productos mineros, en las operaciones que lleven a cabo con los pequeños mineros artesanales, deberán retener el impuesto único que les afecta de acuerdo con las tasas que establece el art. 23 de la Ley de la Renta (entre un 2% y un 4%), aplicadas sobre el valor neto de venta de los productos.

Hacemos notar que el sistema de retenciones también es aplicable a los mineros de mediana importancia y a los de mayor importancia. Es el sentido y alcance de la disposición del art. 74 N° 6 en la parte que expresa: "...Igual retención y con las mismas tasas, procederá respecto de los demás vendedores de minerales...".

Por otra parte, los mineros que estén sujetos a impuestos de declaración anual, pueden solicitar a los compradores la retención de un porcentaje mayor con el objeto de provisionar adecuadamente el monto total de dichos impuestos a las rentas que les afecten.

Las retenciones que deban efectuarse a los citados

mineros tienen las calidades de pagos provisionales para los efectos de su imputación a los impuestos correspondientes (Primera Categoría, Global Complementario o Adicional y Habitacional). En este carácter se reajusta conforme lo dispone el art. 75 de la Ley de la Renta, el que señala:

"Las retenciones practicadas de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 73 y 74, que deban, según la ley, darse de abono a los impuestos anuales, tendrán la calidad de pagos provisionales para los efectos de la imputación a que se refiere el art. 95 y se reajustarán según la variación experimentada por el Índice de Precios al Consumidor en el período comprendido entre el último día del mes anterior al de su retención y el último día del mes anterior a la fecha de cierre del ejercicio..
.."

Por consiguiente, lo pagado por patente minera por los mineros puede ser imputado a las retenciones del artículo 74 N° 6 de la Ley de la Renta, lo que significa desde luego un estímulo tributario para esta actividad, gozando con ello del beneficio, establecido en el art. 3° del D.L. 1759.

2.- A los pagos provisionales obligatorios.

Los pagos provisionales voluntarios constituidos por las cantidades pagadas por concepto de patente pueden también imputarse a los pagos provisionales obligatorios que deban efectuar las empresas mineras según lo dispuesto en la letra d) del art. 84 de la Ley de la Renta. Conforme lo señala la norma citada, los mineros sometidos a las disposiciones de la Ley de la Renta, darán cumplimiento al pago mensual obligatorio con las retenciones que le efectúan los compradores de productos mineros, excepto en el caso de las sociedades anónimas o en comandita por acciones, las cuales dan cumplimiento a los pagos provisionales obligatorios de acuerdo a las normas generales, dándose de crédito a dichos pagos provisionales, las cantidades que se hubieren retenido por los compradores de productos mineros en el mes correspondiente al de obtención de los ingresos brutos.

De acuerdo con lo expuesto, sólo los mineros de mayor importancia que son los que tienen las calidades de sociedades anónimas o en comandita por acciones y los que explotan plantas de beneficio en las cuales se traten minerales de terceros en un 50% o más, deben efectuar pagos provisionales obligatorios.

El resto de las empresas mineras están liberadas de estos pagos en carácter de obligatorios y se encuentran

sometidas a la retención del impuesto según la escala de tasas establecida en el artículo 23 de la Ley de la Renta.

En estas circunstancias, los mineros que tengan las calidades de Sociedad Anónima, en comandita por acciones o plantas de beneficio que traten minerales de terceros en un 50% o más, efectuarán pagos provisionales sobre la base de los ingresos brutos mensuales, entendiéndose por tales, los señalados en el artículo 29 de la misma Ley de la Renta.

El porcentaje respecto del cual se calcula el promedio ponderado de la tasa aplicable a los pagos provisionales que estos contribuyentes mineros están obligados a efectuar, es eminentemente variable y particular, toda vez que su cuantía depende de factores exclusivos de cada uno, como son sus ingresos y los impuestos que en definitiva les afecten.

Los pagos provisionales mensuales son considerados para los efectos de su declaración, pago y aplicación de sanciones, conforme lo dispone el artículo 98 de la Ley de la Renta, como impuesto sujeto a retención.

Como corolario, cabe señalar que sólo los mineros de mayor importancia pueden imputar la patente minera en su carácter de pago provisional voluntario a pagos provisionales obligatorios, gozando de esta manera del beneficio establecido en el artículo 3° del Decreto Ley. 1.759.

3.- A la regalía, renta de arrendamiento o prestación de similar naturaleza.

Finalmente, las cantidades pagadas por patente minera y que se consideran pagos provisionales voluntarios podrán imputarse al impuesto de Primera Categoría que afecte la regalía, renta de arrendamiento o prestación de similar naturaleza percibida por el propietario de una pertenencia minera entregada a terceros para su explotación.

Las pertenencias mineras, al igual que otros bienes que producen rentas, pueden ser explotadas por su propietario o terceros, a cualquier otro título distinto del de dueño.

En el caso de que una pertenencia minera se encuentre arrendada, la regalía o renta de arrendamiento puede pactarse en base a un porcentaje de la producción o en otra forma distinta. El propietario puede percibir también, prestaciones de similar naturaleza si el tercero explota la mina a otro título, por cuyo goce se obligue a retribuir a su dueño.

La regalía renta de arrendamiento o prestación de similar naturaleza, tienen las calidades de rentas afectas al Impuesto de Primera Categoría que grava las rentas del capital obtenidas de tal forma por el dueño de la pertenencia.

La tasa del impuesto de Primera Categoría equivale a un 10% de las rentas gravadas en ella. En el caso particular del D.L. 1759 se establece la posibilidad de imputar la cantidad pagada por concepto de patente minera al impuesto que afecta la regalía, renta de arrendamiento o prestación de similar naturaleza.

Explicadas debidamente las obligaciones tributarias a que la patente minera puede imputarse, en su carácter de pago provisional voluntario, debemos hacer presente lo siguiente:

1.- Las imputaciones mencionadas en la letra a) y b) del art. 3° del D.L. sólo pueden hacerse valer respecto de las retenciones y pagos provisionales obligatorios que afecten a las ventas que se realicen en los doce meses inmediatamente siguientes a aquel en que debe efectuarse el pago de la patente, no habiendo lugar a devolución o imputación de los saldos que no hubiesen podido imputarse en dicho plazo y forma.

Se ha seguido, en consecuencia, la misma normativa adoptada por la Ley de la Renta respecto de los saldos de los pagos provisionales. Se trata de impedir que el Fisco se transforme indefinidamente en deudor del contribuyente.

2.- Como ya lo dijimos, según el inc. 3° del art. 5°, respecto de las pertenencias de un mismo dueño, comprendidas en una misma acta de mensura que abarque una superficie superior a 500 hás. y constituida sobre sustancias metálicas o 1.500 sobre sustancias no metálicas, el valor de las patentes mineras que podrán imputarse a las tres obligaciones tributarias señaladas no podrá exceder del monto que anualmente corresponda a una superficie de 500 o 1.500 hás. respectivamente.

3.- Por mandato del art. 4°, para los efectos de dar el carácter de pago provisional voluntario a las cantidades pagadas en el mes de Marzo a título de patente minera a que se refiere el art. 3° letra a) del D.L., los compradores de minerales o de productos mineros, deberán exigir a quienes soliciten las imputaciones sobre las retenciones del impuesto correspondiente, la exhibición del comprobante original que acredite el pago de la patente minera, siendo obligación del comprador registrar al dorso de dicho comprobante, la siguiente información:

a) Fecha de la imputación.

b) Monto imputado debidamente actualizado según lo

- previsto en el art. 88 de la Ley de la Renta.
- c) Saldo o remanente para futuras imputaciones.
 - d) Pertenencia de la cual provienen los minerales o productos, según declaración escrita del vendedor.

En resumen, apreciamos del análisis efectuado, que lo pagado por concepto de patente minera en el mes de Marzo de cada año, produce dentro del contexto del D.L. 1759, dos efectos principales en el impuesto a la renta. Es así, como si tomamos el período anterior al inicio de la explotación de la pertenencia, la patente se imputa a gastos de organización y puesta en marcha y luego, una vez iniciada la explotación, se considera como pago provisional voluntario y en este carácter se imputa a las obligaciones tributarias señaladas en el art. 3° del citado D.L.

Pero no por ello, podemos confundir el fin que cumple el pago de la patente minera con el objetivo que se persigue por medio de la obligación de pagar un impuesto. En efecto, el minero al cumplir con su obligación de pagar una patente anual está amparando y por consiguiente manteniendo en su patrimonio el bien pertenencia, impidiendo con ello que opere la condición resolutoria de su derecho. En esta virtud, si el minero no cumple con el requisito de amparo, le serán aplicable las normas del título X del Código de Minería sobre caducidad de la concesión minera y no las reglas de apremio indicadas en el Código Tributario.

En todo caso, el cobro de la patente insoluta puede hacerse efectiva sobre la pertenencia desamparada y no sobre todos los bienes presentes y futuros del deudor, no existiendo por lo tanto, el derecho de prenda general que tiene todo acreedor sobre los bienes del deudor.

C O N C L U S I O N

Se ha querido dejar para el final y como conclusión, algunos alcances sobre el tema que trata esta memoria y en particular el capítulo IV.

Es un hecho que los propietarios o concesionarios mineros han tenido desde siempre la obligación de pagar una patente anual, que en la actualidad es a beneficio fiscal, para conservar su derecho.

Al tener el fisco el carácter de acreedor de esta patente, se ha establecido la posibilidad de que lo pagado por

ese concepto en el mes de Marzo de cada año, puede imputarse a una serie de obligaciones tributarias derivadas del impuesto a la renta. De la misma manera, tales imputaciones en el espíritu de la legislación debe considerarse incentivos tributarios que favorecen la industria minera.

En buenas cuentas, antes, el minero cumplía por medio del pago de la patente, únicamente con el requisito de amparo establecido en la ley; ahora, y como paliativo de la enorme alza del valor de la patente establecida en el D.L. 1759, imputable a impuesto (*)

Han transcurrido cerca de cuatro años desde la vigencia del citado cuerpo legal y ya se pueden apreciar algunos efectos de su aplicación.

Dijimos que la dictación del D.L. 1759 trajo aparejada el alza considerable de las patentes mineras. Esta alza curiosamente, ha importado una disminución del 50% de la superficie total de concesiones mineras amparadas entre 1977 y 1980, al bajar de 2,8 millones a 1,4 millón de hás. ya que significó elevar en términos reales un 1.700% el valor de la patente. (**)

La causa de tal disminución, probablemente la encontramos, en el hecho que los titulares de estos derechos han decidido mantenerlos sólo en aquellas áreas que realmente tienen posibilidades productivas. Queda reducido por consiguiente, el tamaño promedio de las concesiones.

El bajo costo de las patentes mineras que existía hasta 1977, permitió que se ampararan superficies demasiado extensas, en forma indiscriminada y que permanecían inexploradas. Es necesario reconocer, eso sí, que en muchos casos, se constituían las pertenencias por razones ajenas a la actividad minera, ya sea para proteger terrenos agrícolas, impedir la entrada de extraños a ciertas zonas o por razones especulativas.

(*).- Apuntes de Derecho Minero del Profesor Samuel Lira Ovalle. 1977.

(**).- Diario "El Mercurio". Artículo citado.