

Home | Ley de Impuesto a la Renta - 2015

**RENTA – ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA – ART. 30° – CÓDIGO DE MINERÍA, ART. 169° – LEY N° 20.544, ART. 2°, N°4, LETRA D), ART. 7°. (ORD. N° 033, DE 06.01.2015)**

**TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE PAGOS EFECTUADOS POR EL BENEFICIARIO DE UN CONTRATO DE OPCIÓN DE COMPRA MINERA.**

Se ha solicitado un pronunciamiento a este Servicio sobre el tratamiento tributario de las cuotas pagadas por una sociedad beneficiaria de un contrato de opción de compra minera, realizados durante el período que media entre la suscripción del contrato y la fecha en que se ejerza o rechace definitivamente dicha opción.

**I.- ANTECEDENTES.**

Indica que XXXX, dedicada a labores de reconocimiento, desarrollo, preparación y explotación de yacimientos mineros, se encuentra negociando una serie de contratos de opción de compra de concesiones mineras que permitirían la exploración y explotación de yacimientos mineros.

XXXX celebraría este tipo de contratos con diversos titulares de concesiones mineras, cuyos términos y condiciones están contenidos en el borrador adjunto a la presentación. A modo de resumen, indica que el contrato dispone lo siguiente:

- a) El dueño de la concesión minera otorga a XXXX la opción irrevocable de comprar la concesión dentro de un plazo determinado;
- b) Mientras no se ejerza la opción de compra, XXXX tendría un derecho de uso de la concesión, haciendo las exploraciones o prospecciones que determine;
- c) El contrato estipula que el precio por la compra de la concesión minera se pagará en cuotas, la primera al momento de celebrar el contrato de opción y las sucesivas cuotas durante el plazo en que dura la opción ya sea en forma semestral o anual;
- d) Dentro del plazo, XXXX podrá optar por ejercer la opción comprando la concesión minera en los términos descrito en el contrato o bien desistirse de dicha compra en cualquier momento;
- e) En el caso que XXXX decida ejercer la opción de compra, deberá pagar todas las cuotas pendientes;
- f) Si XXXX decide no aceptar la opción de compra, no estará obligada a continuar pagando las cuotas pendientes. Sin embargo, las cuotas ya pagadas no serán reembolsables por el oferente atendido que tales pagos están destinados a remunerar al oferente por el uso de la concesión minera que XXXX haya hecho durante el período que media entre la suscripción del contrato de opción y la fecha en que se ejerce o se rechaza la opción.

Señala, que si bien existen pronunciamientos del Servicio de Impuestos Internos que analizan el tratamiento tributario del contrato de opción minera desde la perspectiva del oferente, no hay jurisprudencia administrativa que aborde los pagos efectuados por el beneficiario de la opción, específicamente aquellos efectuados entre la suscripción del contrato de opción y el ejercicio o rechazo de tal derecho y que tienen por causa remunerar al oferente.

Estima el consultante, que tales pagos o cuotas deberían ser considerados como un gasto deducible de acuerdo a las normas del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), y no como un costo tributario de un bien del activo. Agrega que mientras no se ejerza la opción de compra, XXXX sólo tendrá un derecho de uso de la respectiva concesión minera, pero no es dueña de ésta.

En efecto, el oferente sigue siendo dueño de la concesión, la cual continuará inscrita a su nombre en el Registro de Propiedad que lleva el respectivo Conservador de Minas. Por tanto, no parece lógico que XXXX tenga activado un derecho minero del cual no es dueño y que figura en el activo de otro contribuyente. Adicionalmente, no parece razonable que XXXX registre dentro de su activo la concesión minera por el sólo hecho de suscribir un contrato de opción, puesto que legalmente puede no ejercer tal derecho de opción y no adquirir la concesión en cuestión. Este rechazo de la opción implicaría tener que castigar el activo previamente registrado, llevando a pérdida tributaria tal suma.

Finalmente indica, que atendido que los pagos o cuotas efectuados al oferente por el uso de la concesión minera, antes del ejercicio o rechazo de la opción, corresponden a un ingreso ordinario clasificado bajo el artículo 20 N°5 de la LIR, sujeto a impuestos en el año en que se hayan devengado o percibido, para mantener una debida consistencia con dicho tratamiento, los desembolsos incurridos por XXXX se deberían considerar como un gasto del mismo ejercicio en que estas cantidades sean pagadas o adeudadas, de forma de guardar una armonía contable y tributaria entre los dos contribuyentes involucrados en esta operación.

**II.- ANÁLISIS.**

1.- En primer término, se puede señalar que el Código de Minería no define el contrato de opción de compra de concesiones mineras, pero sí hace referencia a aquel en su artículo 169, señalando que será válido el contrato de promesa de venta de una concesión minera, o de una cuota o parte material de ella, de acciones de sociedades regidas por el Código de Minería y, en general, de cualquier otro derecho regulado especialmente en el mismo, aunque se estipule que es facultativo para el promitente comprador celebrar la compraventa o no hacerlo.

Otorgado el contrato por escritura pública, inscrita en el Registro de Hipotecas y Gravámenes o en el Registro de Accionistas, según proceda, estará obligado a celebrar la compraventa, en los mismos términos en que lo habría estado el promitente vendedor, todo aquél a quien se transfiera la cosa a cualquier título. Si pendiente el contrato de promesa, y sin consentimiento expreso del promitente comprador, se ejecuta un acto o celebra un contrato que limita o afecta o puede limitar o afectar la tenencia, posesión o propiedad de la cosa prometida, quedará resuelto ipso facto el acto o contrato, una vez celebrada la compraventa, salvo que el promitente comprador exprese su propósito de respetarlo, sustituyéndose en los derechos y obligaciones de su antecesor en el dominio.

Finalmente señala la norma que lo indicado en el párrafo anterior, se aplica también al contrato de promesa de compraventa y al contrato de opción de compra de los bienes a que se refiere el inciso primero del artículo 169. Para el caso del contrato de opción, bastará la sola aceptación de la oferta irrevocable para que quede perfeccionada la compraventa propuesta, pero tanto la oferta como la aceptación deberán, en todo caso, constar en escritura pública.

La doctrina ha definido el contrato de opción minera como un contrato en el que una persona denominada oferente propone a otra denominada beneficiario, la celebración de un contrato de compraventa que especifica en todas sus partes y que se perfecciona por la aceptación que haga de ella en tiempo y forma el beneficiario.

En cuanto a los efectos, la doctrina indica que de la celebración del contrato nace el derecho del beneficiario a optar entre aceptar la compraventa proyectada o no hacerlo y la obligación correlativa del oferente en orden a cuidar de la cosa dada en opción y a mantener su oferta. Si el beneficiario se decide por aceptar la compraventa propuesta, no nace una obligación de celebrar otro contrato, pues la compraventa ha quedado perfeccionada con la sola aceptación del beneficiario.

2.- Por su parte, las opciones como asimismo otros tipos de instrumentos derivados, fueron objeto de regulación el año 2011 con la dictación de la Ley N°20.544, la que estableció normas tributarias especiales aplicables a los derivados, tratando en su párrafo 2° en forma particular a las opciones.

El artículo 7° de dicha Ley entrega una definición de "opción" indicando que es aquel instrumento derivado que en virtud del pago de un precio o prima otorga a su poseedor o titular, denominado tomador, el derecho pero no la obligación, para comprar o vender un activo a un precio determinado, durante un período de tiempo acordado o al término de una fecha prefijada, concepto que en principio podría ser aplicable a las opción de compra minera.

No obstante lo anterior, la letra d), del número 4, del artículo 2° excluye de la regulación de la Ley N°20.544, a los instrumentos derivados cuyo valor se establezca en función de variables que dependan de fenómenos de la naturaleza, tales como ambientales, climáticas, geológicas u otras similares, tal como ocurre en el contrato de opción de compra minera, en cuyo caso, el valor de la concesión minera depende esencialmente de factores geológicos.

3.- Ahora bien, atendido que en el contrato de opción a que se refiere su consulta, nace para el beneficiario el derecho a optar entre aceptar la compraventa proyectada o no hacerlo, el precio pagado corresponde a una inversión efectiva que debe activarse y ser calificada como un activo intangible para efectos tributarios.

Si con posterioridad se ejerce la opción de compra, dichas sumas deberán formar parte del valor de adquisición de la concesión minera, el que se deducirá en la forma dispuesta en la parte final, del inciso primero del artículo 30 de la LIR. En caso que se enajene posteriormente la concesión, podrá deducirse el valor de adquisición de la misma que no se haya deducido como costo.

Si el beneficiario no ejerce la opción de compra cumplido el plazo, o se desiste previo a ello, las sumas pagadas hasta esa fecha podrán cargarse al resultado tributario mediante su castigo, en el momento en que se verifique cualquiera de esas circunstancias.

**III.- CONCLUSION.**

De la normativa y doctrina expuesta anteriormente, se desprende que la prima o precio pagado al oferente del contrato de opción de compra minera adjunto, se excluye del ámbito de aplicación de la Ley N°20.544, rigiéndose por las disposiciones tributarias generales sobre la materia.

De esta forma, el precio pagado en el contrato de opción corresponde a una inversión efectiva que debe activarse y ser calificado como un activo intangible para efectos tributarios.

Si se ejerce la opción de compra, dichas sumas deben formar parte del valor de adquisición de la concesión minera, el que se deducirá en la forma dispuesta en la parte final, del inciso primero del artículo 30 de la LIR, o en caso de que ésta se enajene posteriormente, podrá deducirse aquella parte del valor de adquisición que no se haya deducido como costo.

Si el beneficiario no ejerce la opción cumplido el plazo, o se desiste previo a ello, las sumas pagadas hasta esa fecha podrán deducirse como gasto mediante su castigo, en el momento en que se verifique cualquiera de dichas circunstancias.

MICHEL JORRATT DE LUIS  
DIRECTOR (T y P)

Oficio N°033, de 06.01.2015  
Subdirección Normativa  
Dpto. de Impuestos Directos