

[Home](#) | [Ley Renta - 2006](#)

RENTA – ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA – ART. 29°, ART. 30°, ART. 31°. (ORD. N° 4.262, DE 17.10.2006)

TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LOS GASTOS INCURRIDOS EN LABORES MINERAS DE DESARROLLO CONSTRUÍDAS EN PERTENENCIAS MINERAS ARRENDADAS – GASTOS DE ORGANIZACIÓN Y PUESTA EN MARCHA – AMORTIZACIÓN.

1.- Por presentación indicada en el antecedente, solicita un pronunciamiento respecto del tratamiento tributario que debe aplicarse al caso de una empresa minera que lleva a cabo labores de preparación y desarrollo en una pertenencia minera que explota a título de arrendatario.

Al respecto expresa que asesora a una empresa extranjera, cuyo giro es la explotación de yacimientos mineros y que actualmente, está celebrando un contrato de arrendamiento sobre una pertenencia minera, para cuya explotación necesita realizar labores de desarrollo.

Dichas labores, agrega, de acuerdo a lo establecido en el Oficio N° 1559, de fecha 10 de Mayo de 1991, son bienes capitalizables, que pasan a formar parte del activo fijo de una empresa y se depreciarán en conformidad a lo dispuesto en el artículo 31 N° 5 de la Ley de Impuesto a la Renta. El oficio antes citado, evacua la consulta efectuada, sobre la base de labores de desarrollo realizadas en pertenencias mineras de explotación del dominio de la consultante, en cuyo caso los desembolsos realizados y, que se materializan en diversas obras, correspondientes a labores de acceso al interior de la mina (piques, túneles o galerías), de ventilación, de transporte, de tendidos de línea, etc., beneficiarán directamente a un activo fijo de la sociedad, correspondiente a la mina que se explotará y cuya pertenencia es del dominio de la empresa pertinente.

En este caso, aclara, la pertenencia minera que se explotará es arrendada y forma parte del activo de otra empresa, pasando las diferentes labores de desarrollo, a formar parte de un activo inmovilizado de una empresa distinta a la que en definitiva explotará la pertenencia minera.

De acuerdo a lo expuesto, expresa, que las labores de desarrollo que la empresa minera arrendataria efectúe en la mina correspondiente, no pueden ser clasificadas como bienes que forman parte su activo inmovilizado, no siendo aplicables las normas sobre depreciación contenidas en el artículo 31 N° 5 de la Ley de Impuesto a la Renta y que sobre las labores de desarrollo que efectúe su cliente en la pertenencia minera arrendada, sólo tendrá los derechos que le concede el contrato de arrendamiento sobre los bienes que componen dichas labores.

Ahora bien, agrega, de acuerdo a lo establecido en el Oficio N° 3274/95, emitido por este Servicio, y que evacua una consulta en orden a la forma en que deben clasificarse, para los efectos de su contabilización, las servidumbres de tránsito que es titular una sociedad que explota una pertenencia minera, se puede establecer el principio que aquellos bienes que por su naturaleza, llámese derechos reales o personales, tienen el carácter de activos intangibles, y los gastos en que incurrió la empresa para materializarlos, son calificados como gastos de organización y puesta en marcha, de aquellos a que se refiere el N° 9 del artículo 31 de la Ley de Impuesto a la Renta, pudiendo ser amortizados dichos desembolsos, en conformidad a la norma antes citada.

Hace notar a continuación, que estas inversiones son necesarias e indispensables para toda explotación de una pertenencia minera la cual es considerada un inmueble no así la extracción que es un bien mueble; por regla general se dice que todas las mejoras que se hacen en un bien inmueble constituyen un mayor valor y en beneficio del propietario. En el escenario de la Minería estas inversiones y considerando la extracción de minerales ocurre lo contrario pues al final este activo o pertenencia no tendrá valor y sólo quedará convertido en un hoyo.

Al tenor de lo expuesto precedentemente, expresa que le asisten dudas en cuanto al tratamiento correcto que se debe aplicar a la inversión en labores de desarrollo en pertenencias arrendadas, por la normativa tributaria siguiente:

a.- No cabe duda que cuando se construyen las labores de acceso al interior de la mina (pique, túneles o galerías), de ventilación, de transporte principal o secundario en pertenencias propias, estos desembolsos tienen el carácter de una inversión capitalizable, por lo que deben considerarse como un Activo Fijo o Inmovilizado, que para los fines del Impuesto a la Renta estas inversiones quedan sujetas a las normas sobre depreciación contenidas en el N° 5 del artículo 31° de la Ley de la Renta.

b.- El Código de Minería en su artículo 2° señala, "la concesión minera es 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; y que se rige por las mismas leyes civiles que los demás inmuebles, salvo en lo que contraríen disposiciones de la ley..."

Por Circular N° 53 del 04 de Mayo del 1978, en punto 3 letra b) señala "que las mejoras que introduce el arrendatario en el inmueble para adaptarlo a sus particulares necesidades, según el giro del negocio que desea establecer, como revisten el carácter de inmueble por adherencia, es decir, de aquellos que no pueden separarse sin detrimento de la cosa arrendada, pasan de pleno derecho y en el instante mismo de efectuarse a dominio del arrendador. De este modo, no podría dársele a éste tipo de mejoras el carácter de bienes del activo fijo o inmovilizado del arrendatario, pues el dominio de ellos no les pertenece, aún cuando se aprovechen o beneficien con ellos durante el período de vigencia del contrato".

De lo explicitado en los párrafos precedentes, concluye, que las labores de desarrollo realizadas en pertenencias mineras arrendadas no podrían considerarse como bienes del activo fijo o inmovilizado por el arrendador, pues el dominio de ellos no le pertenece.

c.- Para las mismas inversiones indicadas en la letra a), realizadas en pertenencias arrendadas, señala que este Servicio no se ha pronunciado por no haber sido materia de consulta de algún contribuyente, sin embargo, a través de los Oficios N° 1739 de 1986, N° 297 de 1982 y N° 3008 de 2000, ha señalado que todos aquellos desembolsos incurridos en las actividades mineras previos a la explotación, producción y venta de minerales, y que por su condición pueden no quedar comprendidos dentro de los conceptos técnicos de labores de preparación y desarrollo, y lo que por la naturaleza de los gastos no sea posible catalogarlos o identificarlos como inversiones o bienes del activo inmovilizado, corresponde considerarlos como gastos diferidos o gastos de organización y puesta en marcha.

Agrega a continuación, que los oficios señalados precedentemente corroboran el criterio utilizado por el Servicio en el Oficio N° 3274, del 22/10/95, en donde una empresa minera que paga servidumbre de tránsito, construye un camino sobre el previo sirviente. El Servicio ha manifestado lo que sigue:

- Que no es posible considerar como parte integrante del activo fijo de una empresa, un camino particular construido en terrenos ajenos sobre los cuales se tiene una servidumbre de tránsito, no siendo aplicable por lo tanto, las normas sobre depreciación contenidas en el N° 5 del artículo 31 de la Ley de la Renta.
- Por último, en lo que concierne a los costos en que incurrió la empresa en la construcción del camino sobre el predio sirviente, cabe señalar que por su naturaleza, tales desembolsos deben considerarse como gastos de organización y puesta en marcha, de aquellos a que se refiere específicamente el N° 9 del artículo 31° sobre Impuesto a la Renta.

En mérito a lo anterior considera que la construcción de piques, túneles o galerías de ventilación, de transporte principal o secundario, en pertenencias arrendadas, su costo debe ser tratado por la norma general ya que este Servicio ha señalado que todos aquellos desembolsos incurridos en las actividades mineras previos a la explotación, producción y venta de minerales, y que por su condición pueden no quedar comprendidos dentro de los conceptos técnicos de labores de preparación y desarrollos, y lo que por la naturaleza de los gastos no sea posible catalogarlos o identificarlos como inversiones o bienes del activo inmovilizado, corresponde considerarlos como gastos diferidos o gastos de organización o puesta en marcha, de aquellos a que se refiere el N° 9 del artículo 31 de la Ley de Impuesto a la Renta, pudiendo ser amortizados dichos desembolsos, en conformidad a la norma antes citada.

En relación con lo expuesto anteriormente solicita se le instruya si es correcto el planteamiento propuesto en el párrafo anterior, para amortizar como Gastos de Organización y Puesta en Marcha las labores mineras de desarrollo construidas en pertenencias arrendadas, en consideración a que no se encontró jurisprudencia administrativa sobre la materia. Por otra parte, cabe precisar que una vez utilizadas estas infraestructuras en la extracción del mineral, solo se observan dentro las pertenencias hoyos que no tienen valor económico, porque el sector o yacimiento minero se les ha extraído toda su riqueza natural.

2. Sobre el particular, cabe señalar en primer lugar, que los contribuyentes de la Primera Categoría que declaren la renta efectiva en dicha categoría determinan su renta líquida imponible deduciendo de los ingresos brutos percibidos o devengados todos los costos y gastos que incurran en la generación de los citados ingresos, conforme a las normas de los artículos 29, 30 y 31 de la Ley de la Renta.

Ahora bien, para la deducción de los costos y gastos de los referidos ingresos brutos, dichas partidas, además, de cumplir con todos los requisitos que exigen las normas legales que las regulan, en la especie los

artículos 30 y 31 de la ley del ramo, deben guardar una debida correlación con los ingresos que generan, con el fin de poder imputar en cada periodo tributario la utilidad real y efectiva sobre la cual corresponde cumplir las obligaciones tributarias que establece la ley, sin la posibilidad de postergar el pago de los impuestos a los ejercicios siguientes, situación que no se ajustaría con el ordenamiento jurídico que reglamenta el sistema tributario de la Ley de la Renta.

3.- Sin embargo, la ley ha contemplado un tratamiento especial para los gastos de organización y puesta en marcha, pues si bien generalmente se efectúan con anterioridad a la generación de las rentas y son necesarios para producir la renta de varios ejercicios durante todo el periodo en que se desarrolle la actividad del contribuyente generadora de esa renta; El artículo 31 de la Ley de Impuesto a la Renta ha establecido que ellos podrán ser amortizados hasta en un lapso de seis ejercicios comerciales consecutivos contados desde que se generaron dichos gastos o desde el año en que la empresa comience a generar ingresos de su actividad principal, cuando este hecho sea posterior a la fecha en que se originaron los gastos.

En el caso de empresas cuyo único giro según la escritura de constitución sea el de desarrollar determinada actividad por un tiempo inferior a 6 años no renovable o prorrogable, los gastos de organización y puesta en marcha se podrán amortizar en el número de años que abarque la existencia legal de la empresa.

4.- En lo que dice relación con los gastos en que se incurre con motivo de las labores mineras efectuadas en forma previa a las actividades de explotación, producción y comercialización de los minerales, este Servicio ha explicado ampliamente el tratamiento que debe dárseles, distinguiendo al efecto según se trate de labores de reconocimiento, de labores de desarrollo, o bien de labores de preparación.

Para tales efectos, labores de reconocimiento son aquellas que tienen por objeto descubrir un yacimiento minero; y los desembolsos que deban efectuarse por dicho concepto, por regla general, deben considerarse como gastos de organización y puesta en marcha, salvo que tengan por objeto la ejecución de obras que con posterioridad pasen a formar parte de la infraestructura del respectivo yacimiento minero, pues en tal caso, tales erogaciones constituyen inversiones del activo inmovilizado.

Por su parte, labores de desarrollo son todas aquellas labores mineras que conforman la infraestructura de la mina y que tienen por objeto servir directa o indirectamente a la explotación de varias de las unidades en que se ha dividido el yacimiento minero. Tales desembolsos, en la medida que conforman la infraestructura de la mina, tienen el carácter de inversiones en activo fijo o inmovilizado, quedando sujetos a las normas sobre depreciación del artículo 31 N° 5 de la Ley de la Renta.

Finalmente, respecto de las labores de preparación, este Servicio ha señalado que corresponden a aquellas labores que se efectúan individualmente por cada unidad de explotación del yacimiento, y que tienen por objeto preparar directamente el arranque y la extracción del mineral desde la unidad de explotación para la cual esas labores se han realizado. De acuerdo con ello, las sumas invertidas en labores de preparación deben formar parte del costo directo del mineral que se extraiga de las unidades de explotación respectivas.

Cabe agregar que este Servicio ha señalado que aquellos desembolsos previos a la producción y venta de minerales y, que por su condición pueden no quedar comprendidos dentro de los conceptos técnicos de labores de preparación y desarrollo, o por la naturaleza de los gastos no sea posible catalogarlos o identificarlos con inversiones o bienes del activo inmovilizado, corresponde considerarlos como gastos de organización y puesta en marcha.

5.- Ahora bien, la consulta que plantea dice relación con labores comprendidas dentro del concepto de labores de desarrollo, pero que no pueden ser consideradas inversiones en bienes físicos del activo fijo, ya que el contribuyente no es dueño sino arrendatario de la pertenencia minera, lo que únicamente le otorga un derecho personal sobre tales bienes de acuerdo con lo pactado en el respectivo contrato de arriendo.

Consecuentemente, se estima que los desembolsos efectuados en dichas labores de desarrollo deben considerarse como gastos de organización y puesta en marcha, rebajándose en conformidad con lo dispuesto en el artículo 31 N° 9 de la Ley de Impuesto a la Renta.

6.- Es preciso prevenir que dicho tratamiento resulta aplicable solo en la medida que se trate de gastos incurridos en labores de desarrollo, porque si se trata de erogaciones que quedan comprendidas dentro del concepto de labores de preparación, no resulta relevante si tales labores son efectuadas por el contribuyente que es dueño de la pertenencia minera o por el arrendatario de la misma, ya que tales desembolsos deben formar parte del costo directo de todo el mineral que se extraiga de las unidades de explotación a la que tales labores están destinadas.

Por consiguiente, tales desembolsos constituyen valores transitorios del activo que se traspasarán al activo realizable como costo de las existencias de mineral, en la proporción que resulte de relacionar la cantidad total del mineral contenido en el bloque o unidad de explotación y la cantidad de mineral que se vaya extrayendo; rebajándose a medida que se vendan las existencias respectivas.

RICARDO ESCOBAR CALDERON
DIRECTOR

Oficio N° 4.262, de 17.10.2006.
Subdirección Normativa
Dpto. de Impuestos Directos.