



**Tribunal Constitucional dicta sentencias respecto de artículo que establece impuesto específico a la actividad minera**

**ROLES N°s 7549, 7558 y 7559**

1. El **Pleno del Tribunal Constitucional** (TC) resolvió el jueves 18 de junio de 2020, **rechazar** por empate de votos, tres requerimientos presentados por SQM Salar S.A., respecto del artículo 64 bis de la Ley sobre Impuesto a la Renta, que establece impuesto específico a la actividad minera.
2. Los requerimientos fueron presentados los días 3 y 4 de octubre de 2019. La gestión pendiente en la cual inciden los presentes requerimientos radican en recursos de apelación presentados en contra de las sentencias del 3º Tribunal Tributario y Aduanero de Santiago, que rechazan el respectivo reclamo tributario:
  - En el requerimiento Rol N° 7549, se trata de una gestión pendiente tramitada en la Corte de Apelaciones de Santiago, Rol 27-2019;
  - En el requerimiento Rol N° 7558, se tramita ante la Corte de Apelaciones de Santiago, Rol 28-2019;
  - En el requerimiento Rol N° 7559, se tramita ante la Corte de Apelaciones de Santiago, Rol 30-2019.
3. El conflicto de constitucionalidad radica en que la supuesta interpretación del Servicio de Impuestos Internos contra texto legal expreso importaría una contravención al principio de supremacía constitucional y fuerza normativa de la Constitución (artículos 6 y 7 de la Constitución). Alega el requirente, asimismo, que el Servicio aludido, sobre la base de una aplicación contra texto de ley, ha otorgado al litio el carácter de ser una sustancia concesible, aplicando por vía administrativa un impuesto específico que no puede ser establecido por vía de acto administrativo terminal, sino exclusivamente por ley. De esta manera, se vulneraría el principio de reserva legal, consagrado en los artículos 19 N° 20, 32 N° 8, 60 N° 14 y 62, inciso cuarto N° 1 de la Constitución. Del mismo modo, agrega que se vulneraría el principio de igualdad ante la ley, de proporcionalidad tributaria y de principio de igualdad de trato económico del Estado (artículo 19 Nos. 2, inciso segundo, 20, inciso segundo, y 22 de la Constitución), porque al aplicarse el Impuesto Específico a la explotación de una sustancia no concesible y, por tanto, no minera, se ha aplicado un impuesto a un hecho no gravado por él. Asimismo, la creación de un tributo sin base legal infringe el derecho de propiedad (artículo 19 N° 24 de la Constitución) y el principio de seguridad jurídica (artículo 19 N° 26 de la Constitución).
4. Habiéndose producido empate de votos (cuatro Ministros por acoger y cuatro por rechazar), el requerimiento se entiende rechazado. Estuvieron por rechazar: la Presidenta señora Ministra María Luisa Brahm Barril, y señores Ministros Gonzalo García Pino, Juan José Romero Guzmán y señora Ministra María Pía Silva Gallinato. Estuvieron por acoger: los Ministros señores Iván Aróstica Maldonado, Cristián Letelier Aguilar, Nelson Pozo Silva y José Ignacio Vásquez Márquez.
5. Redactó el voto por rechazar el señor Gonzalo García Pino, mientras que la redacción del voto por acoger estuvo a cargo del señor Iván Aróstica Maldonado.



### CAUSAS ROLES N<sup>os</sup> 7549, 7558 y 7559

**Requirente de inaplicabilidad:** SQM Salar S.A.

**Norma que se solicitó fuera declarada inaplicable por ser contraria a la Constitución:** artículo 64 bis, inciso primero, de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

**Normas de la Constitución que el requirente señaló estarían vulneradas:** artículo 19, N<sup>os</sup> 2, 20, 24, y 26.

**Fecha ingreso:** 3 y 4 de octubre de 2019.

**Sala TC:** Primera. Integración de Ministro señores Aróstica, Hernández, Romero, Vásquez y señora Silva.

**Fecha sentencia:** 18 de junio de 2020.

Por empate de votos, se entiende rechazado el requerimiento.

**Integración pleno:** Presidenta, Ministra señora Brahm, Ministros señores Aróstica, García, Romero, Letelier, Pozo, Vásquez y Ministra señora Silva.

**Juicios en que inciden las solicitudes de inaplicabilidad:** recursos de apelación de reclamación tributaria.

- Requerimiento Rol N° 7549, se tramita en la Corte de Apelaciones de Santiago bajo el Rol 27-2019;
- Requerimiento Rol N° 7558, se tramita ante la Corte de Apelaciones de Santiago bajo el Rol 28-2019, y
- Requerimiento Rol N° 7559, se tramita ante la Corte de Apelaciones de Santiago, bajo el Rol 30-2019).



## **LAS SENTENCIAS**

### **LOS HECHOS**

El requirente SQM Salar S.A. presentó tres requerimientos respecto del artículo 64 bis de la Ley de Impuesto a la Renta con el objeto de que se declare inaplicable en los correspondientes recursos de apelación que conoce la Corte de Apelaciones de Santiago, en contra de las sentencias definitivas que rechazaron la reclamación tributaria de liquidaciones de impuestos.

En el requerimiento Rol N° 7549, se trata de una gestión pendiente tramitada en la Corte de Apelaciones de Santiago bajo el Rol 27-2019, en donde se objeta las liquidaciones N°s 169, 170, 171 y 172, del Servicio de Impuestos Internos, correspondientes a diferencias de impuestos para los años tributarios 2012, 2013 y 2014, en relación con la determinación de la renta imponible con Impuesto Específico a la Actividad Minera, que se derivan de la agregación a la base imponible de aquellos ingresos provenientes de la explotación del litio, sustancia que, a juicio del SII, sería concesible solo en aquellos casos en que se encuentre contenido en pertenencias mineras constituidas con anterioridad a la entrada en vigencia del DL N° 2.886, de 1979.

En el requerimiento Rol N° 7558, se tramita ante la Corte de Apelaciones de Santiago, bajo el rol 28-2019, siendo la materia idéntica pero relativo a las liquidaciones que determinaron diferencias de impuestos para los años tributarios 2015 y 2016. En este caso objeta la Resolución Exenta del Servicio de Impuestos Internos DGC 17200 N° 156 de 6 de diciembre de 2016.

En el requerimiento Rol N° 7559, se tramita ante la Corte de Apelaciones de Santiago, bajo el rol 30-2019, pero objetando la liquidación N° 207, del 2 de diciembre de 2016 del Servicio de Impuestos Internos. El asunto es el mismo en todos y en este caso es relativo a las diferencias de impuestos para los años tributarios 2015 y 2016.

En todos los casos, el Tercer Tribunal Tributario Aduanero rechazó los reclamos tributarios respectivos.



**VOTO POR RECHAZAR EL REQUERIMIENTO DE LA SRA. PRESIDENTA MINISTRA MARÍA LUISA BRAHM BARRIL, SEÑORES MINISTROS GONZALO GARCÍA PINO Y JUAN JOSÉ ROMERO GUZMÁN Y SRA. MINISTRA MARÍA PÍA SILVA GALLINATO**

1. **Estatuto del Lito.** La Constitución no se refiere en ninguna parte al litio de un modo específico aunque parte invocando una norma que decreta que el “Estado tiene el dominio absoluto, exclusivo, inalienable e imprescriptible de todas las minas, comprendiéndose en éstas las covaderas, las arenas metalíferas, los salares (...)”. En consecuencia, definido el dominio estatal abre paso al régimen de su explotación previa exploración. Para ello, el artículo 19, numeral 24° de la Constitución distingue dos situaciones. Por una parte, encomienda a la ley determinar las sustancias que serán susceptibles de concesión minera, exceptuado los hidrocarburos líquidos y gaseosos, que la propia Constitución establece como no concesibles (inciso séptimo, del numeral 24° del artículo 19). Adicionalmente, respecto de las sustancias no concesibles nos indica que “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” (inciso décimo del numeral 24° del artículo 19 de la Constitución). De este modo, la ley, en cumplimiento del mandato constitucional, señalará las sustancias susceptibles de concesión minera.

El legislador obró tanto por la vía de la Ley Orgánica Constitucional de Concesiones Mineras como mediante el Código de Minería, precisando en general las sustancias concesibles y, en particular, el estatuto del litio. En efecto, de conformidad con el artículo 3° de la Ley Orgánica Constitucional sobre Concesiones Mineras y el artículo 7° del Código de Minería, el litio es una sustancia no susceptible de concesión minera.

Sin embargo, el artículo 5° del Decreto Ley N° 2.886, de 1979, establece excepciones a la regla de que el litio queda reservado al Estado. El Servicio de Impuesto Internos entiende que estas excepciones hacen subsistir las concesiones de litio anteriores al mencionado decreto ley y la requirente que estas excepciones solo persiguen resguardar derechos adquiridos. Esta es justamente la quintaesencia de un conflicto de legalidad al no existir ninguna función que norma constitucional alguna sirva para predeterminar la solución al caso conforme al principio de jerarquía normativa.

2. **Una comparación sobre los estatutos aplicables a la industria de litio en general y en particular.** En esta actividad económica se puede comparar desde titularidades muy diversas. Si adoptásemos como patrón común la condición de explotador minero, cosa que lo es la requirente, debería explicar por qué debería sustraerse de una regla de general aplicación relativa al royalty minero. En consecuencia, en el nivel inicial recae el peso argumental sobre la empresa requirente sosteniendo por qué lo beneficia un factor de diferenciación.

El segundo paso es que lo que lo distingue respecto de otro explotador minero es que explota litio y que el artículo 64 bis de la Ley de la Renta no establece un impuesto para esa sustancia. Nuevamente cabe examinar no una igualdad sino que una diferencia a favor de la sociedad requirente puesto que explota sustancias no concesibles.

El tercer paso es que explota sustancias concesibles pero diferenciadas en el tiempo. Explota litio desde el único momento histórico en que fueron susceptibles de concesión antes de que fueran sustraídas de ese mercado y configuradas como reglas de tratamiento directo bajo reserva y administración estatal. En este caso, se asimilaría al supuesto de ser un explotador de sustancias concesibles bajo el artículo 64 bis de la Ley de la Renta. En este sentido, se igualaría a todos los explotadores de minas puesto que lo hacen a título de concesión. Ya no se trataría de un caso de igualdad sino que uno de



propiedad de derechos adquiridos de explotación bajo una modalidad excluyente. En tal sentido, volvería a recaer sobre la empresa requirente la justificación de la diferencia.

El cuarto paso es que sería un “viejo” explotador de litio versus un “nuevo” explotador de litio. El primero, bajo un título de concesión y con pago de impuesto a la renta. Y el segundo, bajo una modalidad directa de tratamiento estatal, preferentemente, un Contrato Especial de Operación de Litio los que no serían susceptibles de pago del impuesto a la renta. En este caso la existencia de la diferencia recae no en el requirente sino que en el Estado. Esta comparación entre litio concesible y litio bajo CEOL, no puede darse por el propio estatuto constitucional, según lo que esta misma Magistratura ya resolvió en un caso sobre explotación del litio hace tan solo un año atrás, en la STC 4716. El examen sobre cargas y obligaciones que se deriven de estatutos normativos radicalmente diferentes, sostenidos uno en una excepción de concesibilidad del litio según lo dispuesto en el Decreto Ley N° 2.886, de 1979, y otro tipo de explotación directa apoyado en la propia Constitución, escapa de un test de igualdad, puesto que todo el universo de esas cargas y obligaciones se debe a la existencia de la misma excepción.

3. **Reserva Legal Tributaria.** El Tribunal Constitucional ha afirmado que hay *“algunos elementos esenciales que deben formar parte de la determinación del contenido fundamental del tributo. Ellos son la obligación tributaria, los sujetos de la obligación – tanto activo como pasivo-, el hecho gravado, el objeto de la obligación, la base imponible, la tasa y, en general, otros elementos específicos, dependiendo del tributo.”* (STC 2104, c. 11°).

En este caso, es claro que cada uno de estos elementos está definido suficientemente. Lo debatido en la gestión pendiente, es la circunstancia de que el explotador minero se encuentre dentro del hecho gravado. O sea, lo delimitado por la discusión que habilitó el requirente es que su interposición del ejercicio de una acción tan excepcional como el requerimiento de inaplicabilidad es para debatir una parte del tributo. Para eso resulta elemental la existencia del tributo y demostrar con precepto legal vigente que no abarca a la sociedad requirente su mandato normativo.

Adicionalmente, en torno a la supuesta función interpretativa del Servicio de Impuesto Internos. El principio de reserva legal en materia tributaria, y así también en materia penal, no prohíbe la interpretación jurídica.

4. **No hay propiedad sobre normas y el legislador puede imponer un lógico *ius variandi*.** La invariabilidad específica que se reprocha debe deducirse con claridad del propio texto legal. En efecto, si se desea reconocer la existencia de una exención tributaria ésta debe nacer de un modo patente y expreso de la propia ley, cuyo no es el caso.

#### **VOTO POR ACOGER DE LOS SEÑORES IVÁN ARÓSTICA MALDONADO, CRISTIÁN LETELIER AGUILAR, NELSON POZO SILVA Y JOSÉ IGNACIO VÁSQUEZ MÁRQUEZ**

1. El Servicio de Impuestos Internos vino a alterar la situación el año 2013, dándole a la disposición sobre el impuesto “específico” del artículo 64 bis de la Ley de Impuesto a la Renta, un alcance amplio, de modo tal que pudiera abarcar la situación de la compañía requirente en estos autos.
2. El impuesto específico de que se trata afecta al explotador minero que extraiga “sustancias minerales de carácter concesible”, de suerte que, para afectar a la requirente y justificar su interpretación extensiva de la norma, el Servicio de Impuestos



Internos entró a interpretar el DL N° 2886, de 1979, que reservó al Estado la explotación del litio, la Ley N° 18.097 orgánica constitucional sobre Concesiones Mineras, y el propio Código de Minería.

3. La interpretación realizada por el Servicio de Impuestos Internos no cuenta con el concurso de los organismos pertinentes del Ministerio de Minería, conforme al principio de coordinación que exige la Ley N° 18.575, orgánica constitucional sobre bases generales de la Administración del Estado (artículo 5°, inciso segundo).
4. La norma examinada se presta para aplicaciones contradictorias, de suerte que puede ser tan legal sostener que la empresa minera requirente no se encuentra afecta al susodicho gravamen como, después, argüir que ha de soportarlo en virtud de una nueva interpretación administrativa del tema. Ello no se compadece, por cierto, con el principio de legalidad tributaria consagrado en el artículo 19, N° 20, de la Carta Fundamental, garantía cuya esencia radica en sustraer del órgano administrador la prerrogativa para determinar quién paga o no un impuesto, según su particular criterio recaudatorio.
5. La reserva exclusiva de ley para imponer nuevos tributos, hecha por los artículos 19 N° 20, y 65, incisos segundo y cuarto N° 1, de la Constitución, con el objetivo de brindar seguridad, aparece vulnerada, comoquiera que el texto del artículo 64 bis ha dado lugar a ulteriores comprensiones contradictorias entre el contribuyente y el ente exactor, en circunstancias que ambas -ponderadas con ecuanimidad- aparecen igualmente plausibles.

#### **VOTO PARTICULAR POR ACOGER DEL SEÑOR MINISTRO NELSON POZO SILVA**

El disidente manifiesta que estuvo por acoger el requerimiento sólo en virtud del *Principio de Legalidad Tributaria y su derivado de manifiesta discriminación en función del principio de igualdad*, señalando que en ningún caso se está en presencia de un tema de interpretación de norma ni menos que pudiere en su aplicación retrotraerse la vigencia del tributo.

Los argumentos:

1. La Constitución Política de la República encomienda a una Ley Orgánica Constitucional determinar qué sustancias son concesibles y cuáles no. En el caso del litio, se establece su inconcesibilidad en el artículo 3°, inciso 4°, de la Ley N° 18.097, LOC de Concesiones Mineras de 1982, y en el artículo 7° del Código de Minería de 1983. Así, este mineral queda fuera del régimen concesional a que se refiere la Constitución y el Código de Minería, según el cual las concesiones mineras se constituyen en resoluciones judiciales de los tribunales ordinarios, previo procedimiento no contencioso, regulado por el mismo cuerpo legal. Sin embargo, el artículo 19, N° 24, inciso 10°, de la Carta Fundamental, permite al Estado explorar y explotar yacimientos de litio, indirectamente, a través de empresas privadas mediante concesiones administrativas. El *Impuesto Específico a la Explotación Minera* sólo es aplicable a las sustancias mineras concesibles (artículo 64 bis, inciso 2°, N° 1 y 2, de la Ley sobre Impuesto a la Renta). Dicha concesibilidad podría referirse sólo a las concesiones mineras señaladas en la Ley N° 18.097 y en el Código de Minería de 1983, o también a las concesiones del Código de Minería de 1932.
2. El SII (2016) ha interpretado administrativamente que el artículo 64 bis de la Ley sobre Impuesto a la Renta, también se refiere a los yacimientos de litio concesibles bajo los artículos 3 y 5 del Código de Minería de 1932, anterior al Código de Minería de 1983, y



que se encuentren aún vigentes, especificando que todas las empresas que exploten litio, amparadas en pertenencias cuyas actas de mensuras inscritas se encuentren vigentes desde antes del 1 de enero de 1979, permiten considerar al litio como concesible y explotable por empresas privadas y no reservado al Estado, afectándose con *impuesto específico* como explotadores mineros.

3. En el caso de empresas sujetas a invariabilidad tributaria por haber suscrito un contrato Ley con el Estado en virtud del Decreto Ley N° 600 de 1974, sobre Estatuto de la Inversión Extranjera, les corresponde tributar con tasas especiales de *impuesto específico*, que dependerán del contrato y artículo al cual se encuentren acogidos y si cumplen los requisitos esenciales para ello (SII, 2016).
4. **No cabe mediante acto administrativo que se agregue un hecho gravado.** En otras palabras, no puede crearse el elemento del tributo por un mero acto administrativo, a menos que el órgano se encuentra facultado expresamente por el legislador. En consecuencia, se produce la vulneración de principio de la legalidad tributaria, ya que todos y cada uno de los elementos de la obligación tributaria deben estar contemplados en la ley.
5. A raíz de la vulneración de principio de reserva legal, se produce la discriminación que consagra el artículo 19, N° 2, de la Constitución, consistente en un tratamiento distinto para idéntica actividad o condición.