LA MINERÍA Y EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA*

*Por el Lic. Alberto Terrones Benítez***

I.—CONCEPTOS PRELIMINARES

En México, desde 1900 hasta 1953 las actividades minerometalúrgicas han estado sujetas a los siguientes capítulos de tributación fiscal: a) impuestos locales. b. impuestos diversos. c) impuestos por pertenencia. d) impuesto sobre la producción. e) impuesto de compraventa (Timbre "factura"). f) impuestos aduanales. g) impuesto sobre Renta y del superprovecho. h) impuesto del "aforo", sobre exportación o 15% ad-valorem.

La Ley del Impuesto sobre la Renta fue por primera vez expedida en 1924. Entre 1900 y 1923 el monto total de la tributación cobrada a la industria minero-metalúrgica mexicana, por cinco conceptos, a saber: pertenencia, producción, compraventa, aduanales y locales, fue de \$ 500.845,077 pesos, contribuyendo, respecto del valor real de la producción minero-metalúrgica un porcentaje que varió de 9.16 en 1900 para ascender a 27.20 en 1915, y descender en seguida a 14.31 en 1923.

Considerando exclusivamente el Impuesto sobre la Renta, creado en 1924, este Capítulo de tributación a las actividades minero-metalúrgicas se inició con \$ 8.691,000 pesos en 1924, ascendió con diversas alternativas hasta \$ 36.494,000 pesos en 1937, descendió luego a \$ 22.828,000 pesos en 1939, para nuevamente subir hasta \$ 47.918,000 en 1944 constituyendo, en resumen, el 24.21% de la tributación total de la Minería al Gobierno Federal.

De hecho, entre 1924 y 1944 tan solo en Impuesto sobre la Renta el fisco federal cobró a la industria minero-metalúrgica un total de \$ 446.702,000 pesos; posteriormente, entre 1945 y 1953, el ingreso por concepto de dicho impuesto producido en virtud de que el tributo total cobrado por el fisco federal a la Minería, por causa del referido Impuesto sobre la Renta fue de \$ 1,672.800,000 pesos cantidad de bastante significación.

* Manuscrito recibido el 1° de junio de 1954.

** Miembro de las Sociedad Geológica Mexicana. Senador de la República y Presidente de la Primera Comisión de Minas de la Cámara de Senadores.

La importancia del Impuesto sobre la Renta que la Minería ha pagado al Gobierno puede juzgarse, pues, considerando: a) que ha llegado a constituir la cuarta parte del total de tributos de la industria minero-metalúrgica; b) que tan solo lo que por ese capítulo se cobró entre 1924 y 1944 igualó al monto total de todos los impuestos cobrados a la Minería entre 1900 y 1923; c) que lo cobrado durante los nueve años transcurridos entre 1945 y 1953 fue tres veces mayor que lo percibido durante 21 años desde 1924 a 1944.

A pesar de esta tan fuerte aportación de la Minería al gobierno federal en materia de Impuesto sobre la Renta, aquella interesante rama de la industria nacional ha sufrido y sigue sufriendo un tratamiento muy injusto por parte del fisco federal en lo tocante al mecanismo del cobro de ese impuesto y a la forma de calcularlo.

A partir del 17 de Febrero de 1940 se expidió una reglamentación del Impuesto sobre la Renta, que según sus artículos 26 fracc. II y 32, considera los gastos de exploraciones en yacimientos minerales como inversiones de capital amortizable, y por lo tanto prevínose que para determinar la utilidad gravable en empresas sobre industrias extractivas, se tomarían en cuenta únicamente los gastos de explotación y en ningún caso los de exploración y perforación.

Este criterio de la ley fiscal, en contraposición con el mecanismo económico de las explotaciones mineras, y en antagonismo con la Constitución de la República, ha dado margen a la discusión que aquí me permito presentar.

La interpretación correcta del tema en cuestión solamente puede lograrse relacionando con toda justicia los conceptos de la Economía Minera y la Geología Económica con el Derecho Fiscal, abarcando ese relacionamiento también la esfera de la Contabilidad. Tal interpretación debe hacerse ahora patente en vista de que el procedimiento injusto arriba expresado está preceptuado en la legislación vigente acerca del Impuesto sobre la Renta. En efecto, los Artículos 29 fracciones II a la XIX y 75 fracciones II a V de la Ley del Impuesto sobre la Renta, relacionados con el Artículo 83 del Reglamento de la misma, mantienen al mismo criterio de no deducción de los costos de exploración y perforaciones para calcular la utilidad gravable en empresas dedicadas a industrias extractivas.

II.—PUNTO DE VISTA CONTABLE

Las empresas mineras, como todas las demás empresas industriales, tienden a sacar provecho de los yacimientos minerales por medio

de las inversiones en dinero efectivo y con aprovechamiento de las instalaciones adecuadas, contando para ello con la colaboración del factor trabajo. En dicho esfuerzo, las empresas se encuentran en medio de dos límites: los costos de operación minera (y, en su caso metalúrgica), y los precios a los cuales pueden realizar en el mercado los minerales, metales y productos metalúrgicos. De la diferencia entre ambos límites depende la posibilidad de obtener beneficios y aún la posibilidad de que las empresas mismas existan.

Los yacimientos minerales son un ejemplo de "activo sujeto a inevitable agotamiento". De ahí que, en tratándose de minas, una vez conocido el costo inicial de la propiedad, el contador tenga ante sí la difícil tarea de ajustar las cifras a una fecha determinada, pues de hecho se le presentan tres problemas: (a) *asignación de inversiones*, para lo cual hay que tener en cuenta, primero, el costo de exploración, y luego el del desarrollo de la mina; (b) *manejo de la explotación y cargos corrientes*; (c) *cálculo del agotamiento de los depósitos minerales y depreciación*. (W. A. Paton, Manual del Contador).

En minería, los costos de exploración y desarrollo son susceptibles de llegar a cantidades considerables que se reflejan desfavorablemente después de que ha entrado la mina en frutos. De ahí que sea crítica-ble el procedimiento de capitalizar dichos costos antes de que la producción llegue a un nivel importante, para posteriormente incluirlos en el costo de operación. La razón es que, en primer lugar los costos de exploración y desarrollo, así como los costos corrientes, deben analizarse cuidadosamente y registrarse a medida que se incurra en ellos con el objeto de aplicarlos hasta donde sea posible a activos especiales de producción y de operación. Por ejemplo: los costos de exploración (Paton, obra citada), limpia, perforación, etc., deben aplicarse a las unidades existentes de propiedad minera agotable, siempre y cuando exista una base razonable para tales aplicaciones. En tales circunstancias, el problema de capitalización no depende simplemente de la escala de operaciones o del volumen de la producción, sino de la procedencia de hacer la aplicación a activos agotables específicos, como son: repito, los yacimientos minerales, que se supone están dedicados a una explotación comercial.

Por otra parte, hay necesidad de tomar en cuenta el hecho de que los costos de exploración, perforación, etc., se conviertan a menudo en pérdida efectiva antes de que se logre poner la mina en franquía. Si la perforación u otras exploraciones hechas en determinados lugares

de los yacimientos minerales resultan inútiles, el costo respectivo deberá considerarse inconcusamente como pérdida tan pronto como se compruebe la inutilidad del trabajo ejecutado. Por lo demás, los costos legítimos de desarrollo de los yacimientos minerales, una vez que fueron descubiertos y determinados por la exploración, son tan propiamente un cargo a la propiedad como lo fueron los anteriormente hechos.

Precisamente aun más, debo aclarar que para localizar un depósito mineral, para definir sus dimensiones y las condiciones de su costeabilidad comercial, que es la base esencial de la minería, se necesitan obras de exploración en las cuales están incluídas las perforaciones como un caso particular; esas obras abarcan extensiones y perímetros bastante extensos y profundos que de seguido las hacen muy costosas, y sin ellas no puede haber producción de minerales costeables; si esta producción no llega a tener efecto, aquel costo de exploración sin género de duda, constituyó una pérdida neta y destarada para la empresa minera. Si logró encontrarse mineral susceptible de venderse económicamente en el mercado o de transformarse también económicamente por medio de una planta metalúrgica, entonces, el mismo costo de exploración es deducible del ingreso neto que produzca la venta de los productos minerales y metalúrgicos.

En corroboración de lo anterior, paso a definir el mecanismo de los costos y la base de las utilidades en materia de explotación:

(A).—Gastos Generales. —	1
	(Exploración y desarrollo2
	(Derrumbe y arranque de mineral3
(B).—Gastos de explotación minera.	(Pérdidas en el arranque4
	(Amortización de la planta minera.....5
	(Transporte de la Mina al molino6
(C).—Costo de beneficio.	(Costo de operación de la planta7
	(Pérdidas en la planta8
	(Amortización de la planta9
	(Fletes a la Fundición10
	(Maquila y deducciones11
(D).—Costo de venta.	(Impuestos y derechos12
	Comisiones13

Lo anterior resume toda la actividad de una empresa minera desde su iniciación al explorar los yacimientos minerales, hasta la venta de

los productos. Se ve que sin la exploración y el desarrollo de los depósitos de mineral no puede haber mina, no puede haber producto; y si no hay producto o éste es incosteable, el costo de exploración y de desarrollo fueron una pérdida para la empresa.

Con el fin de establecer los conceptos, contablemente se definen los costos deducibles de que se trata, como sigue: (Charlton.—*Mine Accounting*).

COSTO DE EXPLORACION.—Esta cuenta comprende todas las erogaciones hechas con el fin de localizar, definir las dimensiones y estudiar la posibilidad económica de los yacimientos minerales e incluye: obras de tiros, socavones, túneles, galerías, cruceros, pozos, contrapozos y perforaciones de diamante o de otra naturaleza.

COSTO DE DESARROLLO.—Esta cuenta comprende todas las obras mineras que hay que hacer para poner en franquía o disfrute los depósitos minerales descubiertos por la exploración.

Una vez definidos los costos en materia minera, puede establecerse que el “margen de ganancia” lo suministra la *diferencia entre el costo total de lo que se produce, tal como ha sido ya detallado, y el precio a que se logra vender los productos minerales*. La omisión de cualquiera de los elementos de costo trae consigo un perjuicio grave para la empresa.

Toda disposición fiscal que tienda a alterar el régimen de los costos mineros ocasiona una deformación desfavorable en la utilidad gravable.

Quedando definidos los costos de una empresa minera en la forma indicada, que en su esencia coincide con lo *preceptuado por las fracciones I y II del Art. 26 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta de 18 de febrero de 1935 vigente hasta febrero de 1940*, resulta que todos y cada uno de esos factores de costo, y muy especialmente los de exploración y de perforación, constituyen inversiones que tienen una estrecha relación con el objeto del negocio, es decir, en caso, con la actividad esencial y básica de la empresa minera.

Ahora bien, si el nuevo Reglamento (vigente desde el 1º de Enero de 1942) en su Artículo 27 fracc. II elimina la deducción del costo de exploración y perforación, *comete una grave injusticia al minero*. En efecto, dicha fracción literalmente dice: . . . “Para los productos de industrias extractivas en general (el costo se determinará) sumando a los conceptos de la fracción anterior, que proceda tomar en cuenta, los **GASTOS DE EXPLOTACION, SIN CONSIDERAR EN NINGUN**

CASO LOS DE EXPLORACION Y PERFORACION..."; la injusticia comprende dos aspectos: el primero consiste en no autorizar los desembolsos hechos por el minero para definir por exploraciones adecuadas si los yacimientos existen y si éstos son comercialmente explotables; y el segundo consiste en considerar los gastos de explotación como distintos de los de exploración. Contablemente ambos capítulos de desembolso son incorporables y más si se trata con ello de definir la utilidad gravable. Ya lo expresé anteriormente: para que haya explotación se necesita inevitablemente que con anterioridad se hubiese descubierto depósito mineral costeable, y esto nunca podría suceder sin las inversiones (que el fisco declara no deducibles) más o menos cuantiosas de la exploración o de la perforación.

Pero hay aún más: el precepto del Reglamento Reformado, Art. 32 que corresponde al Art. 33 del Reglamento posterior, estatuye que para poder hacer la deducción por amortización deberán registrarse en la contabilidad las inversiones y los gastos que se hubieren efectuado en estrecha relación con el objeto del negocio, considerándose entre ellos los gastos de exploración y perforación, los de constitución de sociedades, etc. etc., que CONSTITUIRAN INVERSIONES DE CAPITAL FIJO. Por mucho esfuerzo que se pretenda hacer es muy difícil concebir que sumas invertidas en descubrir los yacimientos minerales y en definir sus dimensiones y contenidos de metales costeables, puedan ser consideradas como capital fijo, es decir, algo equiparable a bienes raíces, plantas y equipo; tampoco pueden equipararse a inversiones diferidas, créditos mercantiles etc., porque estos factores solamente se capitalizan cuando se trata de valuar las unidades mineras para determinar lo que se llama su "valor actual" y debemos advertir que el impuesto de que se trata (de la Renta), no es ad-valorem, sino sobre las utilidades y rendimientos. Es de tanta importancia la exploración en materia minera, que toda taxativa puesta al minero para resarcirse inmediatamente de su costo, a medida que la producción lo permite, es funesta para la prosecución de los trabajos y para el engrandecimiento de las explotaciones de yacimientos minerales. Y si por encima de esto se cobra sobre esas inversiones el impuesto sobre la renta, el desastre resultaría casi siempre inevitable, ya que el capital para atender los costos de exploración y de explotación tiene sus límites variables en cada caso.

Entrando a definir la ganancia gravable podremos desde luego establecer que, desde el punto de vista de contabilización, cabe estudiar

la interpretación del Art. 1º de la Ley del Impuesto sobre la Renta que dice textualmente... "El Impuesto sobre la Renta grava las utilidades, ganancias, rentas provecho, participaciones, y en general, todas las percepciones en efectivo, en valores, en especie o en créditos que por cualquiera de los conceptos especificados en esta Ley modifiquen el patrimonio del causante...".

Sin esfuerzo alguno se comprende que las inversiones del minero en *exploraciones y perforaciones hechas dentro del mecanismo económico* y contable que ya he explicado, carecen de los atributos incluidos en los conceptos claros y precisos del párrafo anterior. Y si en realidad alguna modificación se ocasiona en el patrimonio del minero por virtud de las indicadas inversiones, esa modificación, muy lejos de ser una utilidad o ganancia gravable, es desde luego un desembolso más o menos cuantioso destinado a convertirse en una pérdida definida.

Concebida así la situación, la prohibición de deducir el costo de exploraciones para calcular la utilidad gravable del minero, equivale a un impuesto sobre el capital invertido en la actividad de buscar, localizar y definir los yacimientos minerales explotables. Desde el punto de vista económico (E. MARTINEZ SOBRAL: *Elementos de Hacienda Pública*), el problema esencial del impuesto consiste en no perjudicar la actividad *de los contribuyentes enervándolos por medio de exigencias que excedan* a sus facultades o que los priven de la mayor parte de ellas. Lo pernicioso de los impuestos exagerados se percibe pensando que el impuesto forma parte del costo de producción y que hay casos en que la exacción tienda a producir una disminución en el capital mismo del contribuyente.

Ya he explicado cuál es el régimen de los costos mineros, dentro de los cuales se incluyen las inversiones de exploración y de explotación. Ya he explicado también cómo a través de ese régimen se define la utilidad neta para el minero. Ahora sólo resta establecer que, tanto por virtud de terminante precepto de la Ley como por argumentos de orden contable ya explicados, lo que el Impuesto sobre la Renta grava es la utilidad neta y no las inversiones. EL INCOME TAX es un impuesto cuyo objeto es apropiar para el fisco federal cierta parte de las *GANANCIAS LIQUIDAS* que obtienen los contribuyentes como resultado de su capital o de su trabajo, y no gravar el capital mismo que invierten, en este caso los mineros, para dar vida (por medio de apropiadas exploraciones) a nuevas fuentes de producción minera o para engrandecer y rehabilitar las existentes.

III.—BASES DE ECONOMÍA GENERAL.

Economía es producción de bienes con destino a satisfacer necesidades existentes; es preocupación por el sustento y por el lucro legítimos. La causa primaria de toda economía es, por lo tanto, la naturaleza humana con todas sus necesidades.— (MELLEROVICZ, Teoría Económica de las Exploraciones).

La ejecución permanente y sistemática de una actividad económica constituye una explotación, que también es la realización organizada de una obra destinada a producir determinados elementos en los terrenos económicos y social.

Desde el momento en que la Constitución General de la República confiere facultad al Poder Ejecutivo Federal para distribuir los recursos minerales entre individuos y sociedades, nuestro régimen acepta y sanciona el régimen de empresas o de capital para la explotación de minas; es esta la economía del rendimiento que tiene su base en la obtención de utilidades legítimas. La Ley del Impuesto sobre la Renta funda su existencia también en la base acabada de indicar.

En general, la colectividad, el Gobierno y los particulares, están interesados en la existencia y sostenimiento de empresas industriales que aumentan el acervo económico de la Nación, y está toda la Nación interesada en la abolición de medios privados y públicos cuya consecuencia sea obstruccionar dichas empresas o minar su existencia.

Todas las empresas, inclusive las mineras y metalúrgicas, en su calidad económica de explotaciones, están sujetas a la Ley fundamental del "rendimiento límite", ley que presenta los siguientes aspectos: (a) utilización más rentable del capital; (b) empleo más económico de bienes y de medios; (c) régimen de máximo rendimiento neto o de mínima pérdida.

Lo acabado de expresar define, por una parte, la actuación de toda iniciativa privada en la explotación de los recursos naturales (agotables o no agotables) y por la otra el tratamiento que el Poder Público debe conceder a las empresas cuya misión es mantener con vida la economía nacional, tomando en cuenta las peculiaridades de cada rama de la industria.

La vida de toda empresa tiene su base en el financiamiento o sea la obtención de medios para la producción. Esos medios son: (a) instalaciones, maquinaria y herramienta; (b) materias primas y materiales auxiliares; (c) salarios y emolumentos para los trabajadores

y personal; (d) efectivo, prestaciones, créditos y medios líquidos que lo representan. Es así como el financiamiento viene a traducirse en capital inmovilizado (equipo, bienes raíces, concesiones, instalaciones, maquinaria), y en capital circulante o de explotación.

Resulta evidente que todo financiamiento da lugar a costos o a *cargas especiales divididos en: intereses, depreciación, amortizaciones y riesgos*. Entre ellos y para el tema de que se trata hay que considerar especialmente el riesgo, o sea el peligro de pérdida que amenaza al capital de toda empresa, ya sea con su aniquilamiento, ya con la falta de la utilidad esperada, ya con la aparición de mayores costos que los previstos. Por lo tanto, todo riesgo significa en la economía de las explotaciones una pérdida de capital y una necesidad de dinero para reponerlo.

Los factores que determinan la importancia del riesgo son: valor del patrimonio amenazado, *frecuencia de la posibilidad del daño*, relación entre la parte de capital amenazado y el total del mismo. De ahí que no todas las empresas estén sometidas a los mismos factores o posibilidades de riesgo. La transformación del riesgo en costo creó la institución del seguro, aunque de hecho no todos los riesgos son asegurables.

Todo empresario crea, dirige y sostiene una explotación con el propósito de obtener un rendimiento. Existen empresas o explotaciones conexas (especialmente en tratándose de recursos naturales) en las cuales las situaciones económicas están entrelazadas; con lo que gana una unidad se compensan las pérdidas de las demás; la mirada está puesta en el conjunto de las explotaciones, y es la vida de este conjunto y no la de las unidades aisladas, la que interesa a la colectividad.

Es así como llegamos al concepto de ganancia o rendimiento neto, es decir, el aumento de capital en dos instantes de un período de explotación, "el exceso de ingresos sobre gastos medidos por cobros y pagos". Por ingresos se debe entender las percepciones en dinero (cuenta de resultados), es decir, producto bruto de las ventas. De ahí hay que deducir todos los gastos para obtener el *rendimiento neto, objetivo supremo de las empresas*. De esta manera, la "ganancia de la explotación" mide la economicidad o la bondad de la empresa, y esa ganancia es el resultado de todos los factores positivos y negativos que intervienen en la costeabilidad de la explotación misma; para distinguirse de la "ganancia de empresa", que es el resultado de actividades ajenas a la explotación.

IV.—GEOLOGIA ECONOMICA.

La Geología Económica es la rama de la Geología que tiene por objeto el estudio de los yacimientos minerales, ya sean metálicos o no metálicos, con el propósito de definir su costeabilidad. La Geología Económica no puede si no es con la ayuda de la exploración.

La exploración se lleva a cabo (a) por el estudio de las indicaciones superficiales de los yacimientos, y de las formaciones geológicas circunvecinas; (b) por la aplicación de métodos científicos como los geofísicos; (c) por la ejecución de obras especializadas, como perforaciones o sondeos; (d) por medio de muestreos concienzudos; (e) y finalmente, por la ejecución sistemática de obras, como socavones, tiros, túneles, galerías, cruceros, etc. Los procedimientos diversos de exploración se combinan con frecuencia y su empleo implica muy fuertes desembolsos para las empresas mineras.

La exploración minera es absolutamente indispensable, como actividad previa a la creación o rehabilitación de las minas. En tratándose de yacimientos vírgenes, su objeto es contestar estas preguntas: ¿Existe un depósito mineral que por sus dimensiones y contenido de sustancias aprovechables sea comercialmente explotable?..... Caso afirmativo, ¿por el tonelaje de mineral aprovechable, cuál es la duración de la explotación, el valor actual de la mina, y el capital necesario para explotarla?.....

En minas que ya fueron trabajadas y de cuyo resurgimiento o rehabilitación se trate, la Geología Económica, igualmente por medio de la exploración, tendrá que definir el monto y valor de las reservas minerales, contestando en ese terreno las mismas preguntas, a que se refiere el párrafo precedente.

V.—ECONOMIA MINERA

Una vez restablecidos los cimientos por la Geología Económica, la unidad de exploración cae bajo la responsabilidad de quienes, conforme a los procedimientos y reglas técnicas de la economía minera tienen que obtener los frutos de la mina, tomando en cuenta en forma prominente los costos que sirvieron para dar vida a la fuente de producción, a saber, los inevitables costos de la exploración.

La economicidad de la mina así creada tiene que medirse en función del costo de exploración; de lo contrario, y requiriéndose más

capital para la compra de equipo, de instalaciones, de maquinaria y para el pago de salarios necesarios, nos preguntamos ¿cuál fue o cuál pudo ser el incentivo de descubrir y ubicar depósitos minerales?...

El dinero gastado en explorar una mina está aun más íntimamente relacionado con el porvenir económico que se basa en el disfrute y venta de los minerales descubiertos, que el mismo costo de plantas, instalaciones, edificios y demás elementos genuinos de capital fijo; en efecto, si el mineral "no paga" las plantas, etc. pueden venderse o trasladarse a otras zonas mineras para ser utilizadas; en cambio, lo que se gastó en exploración sólo pertenece a la historia de la empresa como una pérdida y no como "Inversión de capital amortizable".....

Por lo demás, el tratamiento que económicamente debe darse a los gastos de exploración, depende del objetivo que se persiga: puede tratarse de un avalúo hecho con el fin, entre otros, de pagar impuesto *AD-VALOREM* como sucede en los Estados Unidos; puede tratarse, por otra parte, de definir la posibilidad económica de una unidad minera para pagar el Impuesto sobre la Renta. Conviene analizar ambos casos, porque el resultado de ese análisis es básico en el tópico de que se trata.

Las minas son ejemplo típico de "activos agotables" y para valorarlas (con cualquier propósito que sea) es indispensable tomar en cuenta el mineral cubicado, o en su caso las reservas, la utilidad por tonelada y la vida de la explotación. Ya vimos que el cálculo de mineral costeable no se hace sino por medio de la exploración: el tonelaje probable y posible depende del tipo del depósito, de monto y calidad de la exploración y de la geología local.

Por lo tanto, el valor de una mina depende de la rapidez con que pueda agotarse el mineral localizado o las reservas calculadas y para calcular dicho valor se deberá tener en cuenta: (a) costo de investigación, de exploración, y de desarrollo; (b) costo de equipo e instalaciones; (c) tonelaje de mineral y de vida de la exploración; (f) capital circulante u operador.

Expuesto lo anterior, hay que aclarar que la mayoría de las empresas industriales tiene un vida indeterminada aparentemente perpetua y por lo tanto no hay en ellas necesidad de reponer las distintas inversiones. No sucede lo mismo con la industria minera, por referirse esta exploración de recursos naturales sujetos a inevitable agotamiento: las minas tiene una vida determinada; así pues, en ellas el capital invertido debe ser reembolsado al inversionista para la fecha en que ter-

mine la duración de la actividad minera. Esta circunstancia constituye la base de las fórmulas para calcular el "valor actual" de una mina, según las premisas sustentadas por Hoskold (The Engineer's Valuing Assistant).

En la fórmula clásica de Hoskold se toman en cuenta los siguientes elementos: I.—El ingreso anual que se espera. II.—Tonelaje de mineral. III.—Producción Minera. IV.—Costo por tonelada. V.—Y utilidad neta anual por tonelada. El problema se reduce a calcular el "valor actual" de anualidades cuyo pago ha de durar por determinado tiempo (vida de la mina) con reducción de capital a interés fijo determinado, y con provisión de recuperar las inversiones o determinado interés mayor especulativo. Por lo tanto, las inversiones, incluyendo costo de exploración, explotación y operación, se capitalizan a efecto de establecer el referido "valor actual".

Así es que si las minas se sujetan a un impuesto AD-VALOREM (como la contribución predial) se ve la justificación de capitalizar las inversiones, entre las cuales se encuentra el costo total de exploración, y quedan así sujetas a un proceso de amortización previsto por el mismo mecanismo de las fórmulas de valoración. De ahí la regla establecida por el artículo 235 del Reglamento del "Bureau of Internal Revenue" de los EE. UU. AA.

Pero no sucede lo mismo si de lo que se trata es de definir la capacidad económica de una mina para pagar el Impuesto sobre la Renta. En este caso, para ser justos, para acomodarse a la definición legal del Income-Tax, y para amoldarse a las peculiaridades financieras de la industria minera, es de todo punto necesario no obstruccionar la actividad de los mineros, ni aniquilar sus esfuerzos creadores, evitando establecer un impuesto a sus inversiones de exploración, base de la misma industria. Dichas inversiones deben libremente ser resarcidas al capital refaccionador en aras de un aliento a la minería, y no sujetarlas a impuesto como si fueran utilidades del negocio, por no constituir ni con mucho "ganancias de empresa". No hay que olvidar que de acuerdo con el cúmulo de leyes fiscales, pesan sobre la minería los siguientes impuestos federales:

- 1.—Por pertenencia o superficie.
- 2.—Por producción.
- 3.—Por exportación (aforo).
- 4.—Por utilidades (income-tax).

- 5.—Por timbre (compraventa, etc.)
- 6.—Por superprovecho.
- 7.—Por conceptos adicionales.

En el tratamiento que se debe dar, fiscalmente hablando, al costo de exploraciones, no hay que perder de vista el elemento riesgo, citado ya en los párrafos relativos. Toda la actividad minera es aleatoria y el carácter de inseguridad es 100% en tratándose de la inversión para las exploraciones. Se han organizado empresas para asegurar toda clase de riesgos, menos el minero. La misma Secretaría de Hacienda y Crédito Público, por las razones expuestas, prohíbe a las sociedades de seguros y a las instituciones bancarias traficar con valores mineros. Por lo tanto, resulta todavía más injusto el castigo a los mineros, que se dedican a invertir en exploraciones, gravándoles esta inversión.

VI.— EL CONCEPTO FISCAL

El Impuesto sobre la Renta grava las utilidades, ganancias, rentas, provechos, participaciones y, en general, todas las percepciones en efectivo, en valores, en especie o en créditos que por cualquiera de los conceptos especificados en la Ley, modifiquen el patrimonio del causante.—Art. 1º.— de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

En toda empresa industrial, y por lo tanto en toda explotación de minas, debe calcularse el impuesto sobre la base de ganancias y utilidades netas, después de haber rebajado los gastos de operación entre los cuales figuran preferentemente los costos de exploración. Debe quedar al minero una compensación de su trabajo, de su esfuerzo y de su inversión que le sirva para hacer frente al hecho futuro y cierto del agotamiento de los depósitos minerales explotados, o que le sirva para hacer nuevas exploraciones en la misma o en otras minas, manteniendo así siempre viva la industria minera nacional.

Para el fisco federal, en la forma acabada de indicar, significa más alentar el espíritu emprendedor de los mineros manteniendo siempre vivas sus energías y completos sus recursos en la actividad exploratoria, que aniquilarlos con taxativas y exacciones pues por medio de lo primero, se aumentan cada día las fuentes de producción minera, y por medio de lo segundo se hace prohibitivo el ejercicio de la industria minera.

VII.— RESUMEN.

1º.—No es justificado que el fisco federal se abstenga de eliminar de las deducciones previas a la determinación de la utilidad gravable las inversiones mineras hechas en exploraciones y perforaciones.

2º.—Las disposiciones fiscales que prohíben la deducción del costo de exploración y perforación para calcular la utilidad gravable no pueden dar a impuestos en exploraciones si son gastos propios de la explotación minera ya que sirven para averiguar la existencia de yacimientos minerales costeables, y por lo tanto, no pueden ser considerados como "inversiones de capital amortizable."

3º.—En las unidades de explotación minera se determina la utilidad gravable como sigue: del valor que se obtiene vendiendo los minerales y productos metalúrgicos se deducen los costos de exploración (que incluyen las perforaciones), de desarrollo, de explotación y de beneficio, obteniéndose así la utilidad bruta; de esta utilidad se deducen los gastos generales y se obtiene la utilidad neta que es la gravada por el Impuesto sobre la Renta.

4º.—La exploración tiene por objeto: (a) investigar, estudiar y definir por dimensiones y por contenidos metálicos o no metálicos la costeabilidad de un yacimiento mineral en las minas nuevas; (b) investigar, estudiar y definir las reservas minerales en las minas ya exploradas; (c) investigar y definir las condiciones bajo las cuales puede realizarse el resurgimiento (rehabilitación) de minas antiguas o en vías de agotamiento.

5º.—Una vez realizados los indicados fines de la exploración, entra la etapa de la explotación tan pronto como por medio de las obras de desarrollo de las áreas exploradas se pone la mina en franquía a en estado de producción.

6º.—Los factores que influyen para determinar la costeabilidad de los yacimientos minerales son los siguientes: (a) existencia de un depósito de mineral de contenidos comerciales (leyes) suficientes para pagar todos los costos de explotación; (b) cantidad de mineral en el depósito o reservas minerales en el mismo suficientes para asegurar la vida de la explotación por un tiempo indispensable para amortizar el capital invertido e intereses; (c) costos de explotación proporcionados a la magnitud de la empresa y a la naturaleza de la misma; (d) eficiencia en los trabajadores y en la administración de la empresa.

7º—No es justo, ni equitativo, ni proporcional que el fisco federal, para definir la utilidad gravable de las empresas mineras, deseché los gastos de exploración y perforación. No es justo porque los gastos de exploración, de la cual un caso particular son las perforaciones, sirven para dar vida y personalidad económica a toda fuente de producción minera, ya se trate de minas nuevas o de negociaciones con existencia definida.

8º—No es proporcional, porque al no computarse los costos de exploración en la determinación de la utilidad gravable, se deforma esta en términos adversos a la empresa minera, incrementando irracionalmente el monto del impuesto sobre la Renta.

9º—Y, finalmente, no es equitativo porque absteniéndose la autoridad fiscal de deducir los costos de exploración para calcular el impuesto sobre la Renta (utilidades netas) infringe en su esencia el precepto legal que define ese impuesto, y de hecho, en tal forma, lo que hace el fisco es gravar desconsideradamente el capital que los mineros invierten en explotar zonas mineralizadas, cuando lo que el Gobierno debería hacer es premiarles su esfuerzo económicamente creador.