



**GASTOS DEL ARTICULO 31 N°13 DE LA LEY SOBRE IMPUESTOS A LA  
RENTA**

**PARTE II: “IMPACTO EN LA RECAUDACIÓN FISCAL DEBIDO A LA  
INCORPORACIÓN DEL ARTÍCULO 31 N°13 DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA  
RENTA”**

**TESIS PARA OPTAR AL TÍTULO DE MAGÍSTER EN TRIBUTACIÓN**

Alumno: Mauricio Alejandro Soto Pinto

Profesora Guía: Aída Gana Galarce

Santiago, abril 2021

# TABLA DE CONTENIDO

1.- INTRODUCCIÓN.....	8
1.1 Planteamiento del problema .....	9
1.2 Objetivo general.....	21
1.3 Objetivos específico .....	22
1.4 Hipótesis.....	23
1.5 Metodología .....	23
2.- MARCO TEÓRICO.....	23
2.1. Concepto de la Resolución Ambiental .....	23
2.2. Concepto gastos o desembolsos asociados a una Resolución Ambiental. ....	27
2.3. Concepto gastos de Responsabilidad Social Empresarial .....	32
3.- DESARROLLO .....	48
3.1.- Ejercicio Práctico .....	55
3.1.1.-Exposición del ejercicio .....	55
3.1.2.- Desarrollo del ejercicio .....	57
CONCLUSION .....	62
BIBLIOGRAFÍA.....	65

## Índice de abreviaturas

Se incluye a continuación, un glosario de las principales abreviaturas utilizadas en la presente tesis:

*Tabla 1: Glosario de abreviaturas*

LIR	Ley sobre Impuesto a la Renta
RSE	Responsabilidad social empresarial
RCA	Resolución de Calificación Ambiental
RLI	Renta Líquida Imponible
IDPC	Impuesto de Primera Categoría
IU	Impuesto único
TGR	Tesorería General de la República
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico

*Fuente: Elaboración propia*

## **Resumen ejecutivo**

La presente tesis desarrolla el análisis normativo de los gastos contenidos en una RCA, asociados a una RCA y los de RSE, los cuales fueron incorporados de forma explícita en el nuevo número 13 del artículo 31 de la LIR a través de la Ley 21.210 y que, anterior a la incorporación de éste, solo habían sido tratados a través de jurisprudencia administrativa por parte de la Administración Tributaria, por lo cual se analiza, normativamente, cuál era el tratamiento tributario de estos tres desembolsos, previo y post a la publicación de la Ley 21.210.

Se estudian también las cifras de recaudación asociadas al IU del artículo 21 inciso 1 de la LIR entre los años comerciales 2014 al 2019 de todos los contribuyentes a nivel país, así como también se revisan solo las del rubro de la minería, específicamente las grandes mineras de Chile, información que es proporcionada por la TGR.

Para efectos pedagógicos y de desarrollo numérico, se realiza la exposición de un ejercicio práctico con la finalidad de poder mostrar el tratamiento tributario para cada periodo según la normativa vigente y poder analizar las cifras resultantes, las cuales pudiesen ser proyectivas con respecto a la recaudación asociada a estos desembolsos.

Ambos estudios tienen la finalidad de poder analizar y concluir sobre la certeza jurídica que actualmente tiene la norma y si ésta pudiera afectar en menor o no

recaudación del IU del artículo 21 inciso 1 de la LIR, por los desembolsos indicados anteriormente.

Finalmente, se presenta la conclusión del estudio, estableciendo una posición y propuesta en relación con la hipótesis planteada, esto es que, si bien es cierto que la norma genera una certeza jurídica, no se puede determinar a la fecha de esta tesis si existirá realmente un impacto en la recaudación fiscal, pues es necesario poseer los componentes de las bases imponibles y, con inteligencia artificial, poder realizar análisis de estos datos.

## **Executive Summary**

This thesis develops the regulatory analysis of the expenses included and associated with RCA and the RSE ones, which were explicitly incorporated in the new number 13 of article 31 of the LIR through Law 21,210 and prior to its incorporation, they had only been treated with administrative jurisprudence by Tax Administration, whereby it is normatively analysed how the tax treatment of these three disbursements was before and after the publication of the Law 21,210.

The income figures associated with the IU of article 21, paragraph 1 of the LIR between the business years 2014 and 2019 of all taxpayers of the country are also studied, as well as only those of the mining sector are reviewed, specifically the large mining companies in Chile, information that is provided by TGR.

For pedagogical and numerical developmental purposes, a practical exercise is presented with the objective to show the tax treatment for each period according to the current regulations and be able to analyse the resulting figures, which could be projective, regarding the income figures associated to these disbursements.

Both studies have the purpose to analyse and conclude on the legal certainty that the norm currently has and whether it could affect less or not the income of the IU of article 21, paragraph 1 of the LIR, for the disbursements indicated above.

Finally, the conclusion of the study is presented, establishing a position and proposal in relation to the hypothesis raised, although it is true that the norm generates legal certainty, it cannot be determined at the date of this thesis if there will really have an impact on the Tax income since it is necessary to have the components of the tax bases and with help of artificial intelligence be able to analyse this data.

## 1.- INTRODUCCIÓN

En el Diario Oficial del 24 de febrero de 2020 se publicó la Ley N° 21.210, conocida como Ley que moderniza la legislación tributaria. Entre los diversos cambios efectuados por esta norma, se acentúan las modificaciones realizadas al artículo N°31 de la LIR, las cuales han impactado en los requisitos generales de los gastos establecidos en el inciso primero del referido artículo 31, modificaciones a los números ya existentes y, finalmente, la inclusión de dos nuevos numerales: 13 y 14. El análisis que inspira la siguiente tesis es el nuevo N°13 del artículo 31 de la LIR, el cual circunscribe los gastos de naturaleza medioambiental y RSE bajo ciertos requisitos, los cuales serán analizados en detalle realizando una comparación con el tratamiento que habían recibido, previo a la norma en comento, bajo el tratamiento de jurisprudencias emitidas por la Administración Tributaria. En la primera parte de esta tesis se analizó el espíritu del legislador en la tipificación del tratamiento de estos desembolsos, generando la interrogante de que si esto ¿es una restricción para el contribuyente? Ahora, en esta segunda parte, se abordará el posible impacto en arcas fiscales por la no o menor recaudación del IU con tasa 40% del artículo 21 inciso 1 de la LIR, el cual eventualmente afectaba algunas situaciones que hoy la Ley N° 21.210 trajo consigo como gasto aceptado mediante el nuevo numeral 13 del artículo 31 de la LIR.

## 1.1 Planteamiento del problema

La Ley N° 21.210 de Modernización Tributaria, a través del número 13 de su artículo segundo, trajo consigo modificaciones relevantes al artículo 31 de la LIR, incorporando el nuevo numeral 13 al artículo 31 en comento, que determina condiciones para la aceptación de los siguientes gastos o desembolsos actualmente tipificados en la LIR de la siguiente manera:

- I. **Inciso N°1**, “Los gastos o desembolsos incurridos con motivo de exigencias, medidas o condiciones medioambientales impuestas para la ejecución de un proyecto o actividad, contenidas en la resolución dictada por la autoridad competente que apruebe dicho proyecto o actividad de acuerdo a la legislación vigente sobre medio ambiente.”
  
- II. **Inciso N°2 letra a)** “Los gastos o desembolsos en los que el titular incurra con ocasión de compromisos ambientales incluidos en el estudio o en la declaración de impacto ambiental, respecto de un proyecto o actividad que cuente o deba contar, de acuerdo con la legislación vigente sobre medio ambiente, con una resolución dictada por la autoridad competente que apruebe dicho proyecto o actividad.”
  
- III. **Inciso N°2 letra b)** “Los gastos o desembolsos efectuados en favor de la comunidad y que supongan un beneficio de carácter permanente, tales como gastos asociados a la construcción de obras o infraestructuras de uso

comunitario, su equipamiento o mejora, el financiamiento de proyectos educativos o culturales específicos y otros aportes de similar naturaleza.”

Con los requisitos que trajo consigo la Ley N° 21.210, nace la problemática de cuáles serán los efectos en arcas fiscales ocasionados por la incorporación del nuevo numeral 13 del artículo 31, específicamente en lo detallado en el inciso segundo letra b) de la LIR, en el cual se indica lo siguiente:

**Inciso N°2 letra b)** “Los gastos o desembolsos efectuados en favor de la comunidad y que supongan un beneficio de carácter permanente, tales como gastos asociados a la construcción de obras o infraestructuras de uso comunitario, su equipamiento o mejora, el financiamiento de proyectos educativos o culturales específicos y otros aportes de similar naturaleza.”

Durante la historia, por medio de distintos pronunciamientos, la Administración Tributaria ha considerado y calificado que dichos gastos o desembolsos no cumplían con el requisito fundamental de ser necesarios para producir la renta y al mismo tiempo al ser desembolsos de efectivo, sin duda alguna se encontraban afectos a la tributación del artículo 21 inciso 1 de la LIR, con tasa de 40%<sup>1</sup> en carácter de único. Así las cosas, la no certeza jurídica de dichos gastos o desembolsos generaba una incertidumbre al momento de calificar estos conceptos

---

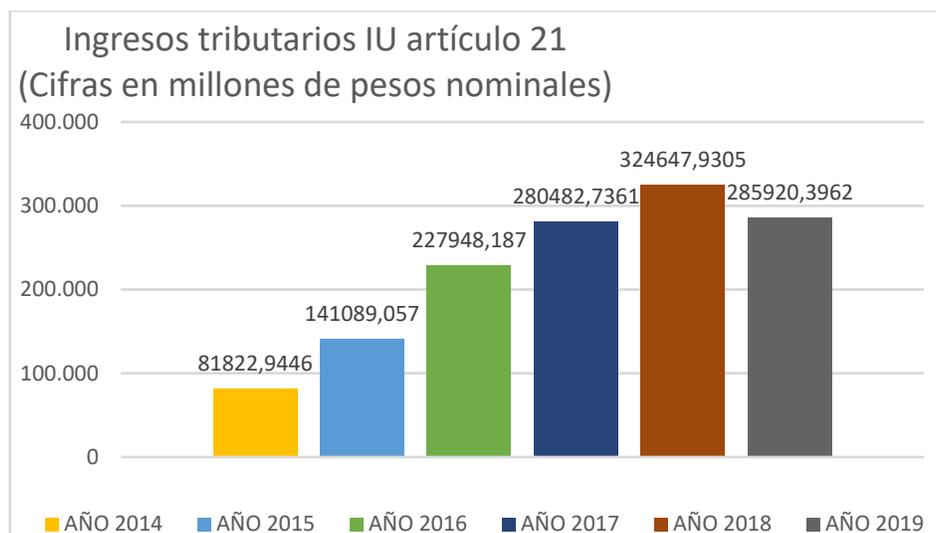
<sup>1</sup> A contar del 01.01.2017, la tasa del 35% aumenta a 40%, de acuerdo a la Ley N° 20.780 del 2014.

como gasto aceptado o gasto rechazado afectos a la tributación ya comentada del artículo 21 inciso 1 de la LIR.

Por consiguiente - al encontrarse actualmente como un gasto aceptado, los desembolsos o gastos en análisis, entendiéndose que se amparan como un gasto o desembolso aceptado según el inciso segundo letra b) del N°13 del artículo 31 de la LIR - las arcas fiscales se podrían ver impactadas por la no o menor recaudación de dicho tributo, sin desmerecer que la aceptación de estos desembolsos y gastos podría significar un incentivo a los gastos de RSE, siempre y cuando se cumpla con los requisitos que analizaremos a través de la presente tesis.

En el mismo orden de ideas, importante es indicar que el concepto 1. Impuesto a la Renta, en su subconcepto artículo 21, de la Serie Ingresos Tributarios Anuales Consolidados, documento publicado por la Administración Tributaria, revela un sostenido crecimiento del monto percibido por concepto de aplicación de la tasa del 35% hasta el año comercial 2016 y un 40% desde el 01 de enero de 2017, sobre gastos rechazados afectos a esta tributación. A continuación, se detalla lo anterior en términos cuantitativos, según Serie Ingresos Tributarios Anuales Consolidados:

Gráfico 1: Ingresos tributarios IU artículo 21



Fuente: Elaboración propia

Como se puede observar en el gráfico y tal como se indicó en el párrafo anterior, existe un crecimiento en la recaudación de este concepto desde el año 2014 en adelante. En este sentido, es evidente que al verse modificado el artículo 31, específicamente en los gastos y desembolsos tratados en esta problemática, existirá una disminución de este concepto. Ahora bien, finalmente es importante indicar que la aplicación del artículo 21 de la LIR, el cual tiene la característica de ser una norma sancionadora respecto a la incorrecta utilización de un gasto o desembolso, dejaba entrever que la Administración Tributaria calificaba como tales dichos desembolsos, lo cual evidentemente era poco atractivo para las empresas en cuanto a realizar gastos asociados a la responsabilidad empresarial aun cuando, y según se analizará a través de esta tesis, correspondería a un derecho de la humanidad.

Por otra parte, el mismo numeral 13 del artículo 31 de la LIR, contempla los siguientes gastos y desembolsos:

- I. **Inciso N°1**, “Los gastos o desembolsos incurridos con motivo de exigencias, medidas o condiciones medioambientales impuestas para la ejecución de un proyecto o actividad, contenidas en la resolución dictada por la autoridad competente que apruebe dicho proyecto o actividad de acuerdo a la legislación vigente sobre medio ambiente.”
  
- II. **Inciso N°2 letra a)** “Los gastos o desembolsos en los que el titular incurra con ocasión de compromisos ambientales incluidos en el estudio o en la declaración de impacto ambiental, respecto de un proyecto o actividad que cuente o deba contar, de acuerdo con la legislación vigente sobre medio ambiente, con una resolución dictada por la autoridad competente que apruebe dicho proyecto o actividad.”

En el mismo orden de ideas, la Administración Tributaria ha calificado los gastos contemplados en el Inciso N°1 a través de jurisprudencia administrativa, como gastos y desembolsos aceptados, en consideración que se encuentran contenidas en la resolución dictada por la autoridad competente en el ámbito ambiental, y por lo cual no existiría un efecto en los conceptos recaudatorios en arcas fiscales, bajo la modificación que trajo consigo la Ley N° 21.210.

Ahora bien, respecto al tratamiento tributario que debía darse a los desembolsos que el titular incurra por compromisos ambientales no contemplados o exigidos por la RCA, los cuales corresponden a los contemplados en el inciso N°2 letra a) del numeral 13 del artículo 31 de la LIR, previo a las modificaciones de la modernización tributaria; este dependía de la fecha en que ellos habían sido efectuados, definiéndose de la siguiente manera:

**Hasta el 31 de diciembre de 2013:** Se carecía de una interpretación en la LIR de este tipo de conceptos, debido a que correspondían a gastos o aportes realizados de forma voluntaria por el contribuyente, por lo que únicamente se puede referir a las diversas interpretaciones de la entidad fiscalizadora que deja establecido muy expresamente que, para que los gastos relacionados a impacto ambiental sean aceptados, necesariamente deben ser impuestos por la autoridad ambiental como requisito indispensable e ineludible para la ejecución de los proyectos. De esta manera, tales desembolsos podrán rebajarse como gasto tributario de acuerdo con las normas generales del artículo 31 de la LIR y tendrían la naturaleza de un gasto de tipo general del giro de la sociedad que incurra.<sup>2</sup> Por consiguiente, implícitamente no daba la posibilidad de considerarse gasto aceptado aquellas erogaciones o desembolsos que no estuvieran contenidos como obligatorios en una RCA o no cumplieran a cabalidad con los requisitos del artículo 31 de LIR.

**Desembolsos efectuados entre el 01 de enero del 2014 y el 31 de diciembre del 2016:** este tipo de desembolsos no cumplían con las exigencias para ser deducibles como gasto necesario en la determinación de la renta líquida imponible

---

<sup>2</sup> Oficio N° 1373 del año 2019-Oficio N° 336 del año 2019

afecta a IDPC. Sin embargo, según lo establecido en el artículo 2° de las disposiciones transitorias de la Ley N°20.727 de 2014, el literal v), incorporado al inciso segundo del artículo 21 de la misma Ley, estos no quedaban afectos a la tributación del artículo 21 de la LIR si cumplían con los siguientes requisitos:

1.- Los pagos o desembolsos se debían efectuar con motivo de la aprobación o ejecución de un proyecto o de actividades empresariales que cuenten o deban contar, de acuerdo a la legislación sobre medio ambiente, con una resolución dictada por la autoridad competente que apruebe dicho proyecto o actividades.

2.- Los pagos debían constar en un contrato o convenio suscrito con una autoridad pública, una organización dotada de personalidad jurídica de acuerdo al Título XXXIII del Libro I del Código Civil, una organización comunitaria constituida en conformidad a la Ley N°19.418 sobre Juntas de Vecinos y demás Organizaciones Comunitarias, o en conformidad a la Ley N°19.253 sobre Comunidades Indígenas, y además deben guardar relación con grupos, sectores o intereses de la localidad respectiva.

3.- Los pagos no debían efectuarse directa o indirectamente en beneficio de empresas del mismo grupo empresarial o de personas o entidades relacionadas en los términos del artículo 100, de la Ley N°18.045, sobre Mercado de Valores.

4.- Los desembolsos no debían exceder de la cantidad menor a la suma equivalente al 2% de la renta líquida imponible del ejercicio respectivo, del 1,6 por mil del capital propio tributario de la empresa, según el valor de éste al término del ejercicio respectivo, o del 5% de la inversión total anual que se efectúe en la ejecución del proyecto.

**Desembolsos efectuados a contar del 01 de enero del 2017 y hasta el 31 de diciembre 2019:** A partir del 01 de enero del año 2017, como consecuencia de la sustitución íntegra del artículo 21 por un nuevo texto mediante la Ley N°20.780 del 2014, queda eliminado el numeral v) del artículo 21 de la LIR. El nuevo texto del artículo 21 que rige a partir del 1° de enero del 2017 según establece el artículo 1° de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780, trajo consigo que a contar de dicha fecha, debían ser analizados caso a caso, en la instancia de fiscalización que correspondiese, para determinar si han favorecido o contribuido a la aprobación del proyecto o actividad por el Servicio de Evaluación de Impacto Ambiental o por autoridades sectoriales y, en consecuencia, se podían concluir inevitables para la generación de la renta afecta al IDPC, por el proyecto o actividad aprobado, como asimismo si ellos son necesarios en cuanto a su monto o magnitud en la producción de la renta afecta a IDPC.

Finalmente, se puede observar que mediante la incorporación a través de la Ley N° 21.210, el nuevo numeral 13 en su artículo 31 de la LIR fija criterios para que este tipo de gastos y desembolsos tengan una certeza jurídica respecto a su tratamiento tributario, los que previamente quedaban sujetos a la evaluación de inevitabilidad de estos por parte de la Administración Tributaria, pudiendo en términos generales quedar afectos a la tributación del artículo 21 de la LIR, considerando que esta última es una norma sancionatoria. De las modificaciones comentadas anteriormente nace la problemática que se examinará en esta tesis: ¿existe impacto en arcas fiscales por efecto de la certeza jurídica que trajo consigo el numeral en análisis?

Con el objeto de revisar en detalle el impacto en la recaudación fiscal de la nueva normativa y poder entregar una mayor certeza al problema en examen, es que se solicitó a través de la página de internet de Gobierno Transparente información relativa a la recaudación en el ítem de pago de IU del artículo 21, específicamente de empresas que se desenvuelven en el rubro de la minería.

Se decidió tomar como rubro la minería dado que es un negocio que representa un fuerte impacto en la recaudación fiscal, sobre todo por parte de las grandes mineras contribuyentes que, según el “modelo de gestión de cumplimiento tributario 2018”<sup>3</sup>, generalmente son clasificados como de riesgo clave, esto significa que su cumplimiento tributario afecta o podría afectar considerablemente las arcas fiscales, aun cuando su probabilidad de incumplimiento es baja. Por los motivos expuestos se decide tomar como muestra representativa esta industria.

Dado lo anterior, con fecha 11 de noviembre de 2020, la TGR, mediante el Oficio Ordinario N°4345-DJ, oficializa la consulta indicando lo siguiente:

“Al respecto, informo a Ud. que en archivo adjunto se remite planilla Excel con la información disponible para el período 2014-2019”.

El archivo adjunto entrega información relacionada a la recaudación del IU, de tasa actual 40%, lo cual corresponde a la siguiente cuenta presupuestaria:

---

<sup>3</sup> [http://www.sii.cl/sobre\\_el\\_sii/plan\\_cumplimiento\\_tributario2018.pdf](http://www.sii.cl/sobre_el_sii/plan_cumplimiento_tributario2018.pdf)

Tabla 2:

Cuenta presupuestaria	Formulario TGR	Código	Glosa
50.01.01.01.01.006.002	50	114	IU 40% sobre gastos rechazados, artículo 21 inciso 1

Fuente: Elaboración propia

La cuenta presupuestaria detallada en el recuadro anterior entregada por la TGR proporciona información concerniente a la recaudación fiscal por dicho concepto, durante los años comerciales 2014, 2015, 2016, 2017, 2018 y 2019, resumido en el siguiente recuadro:

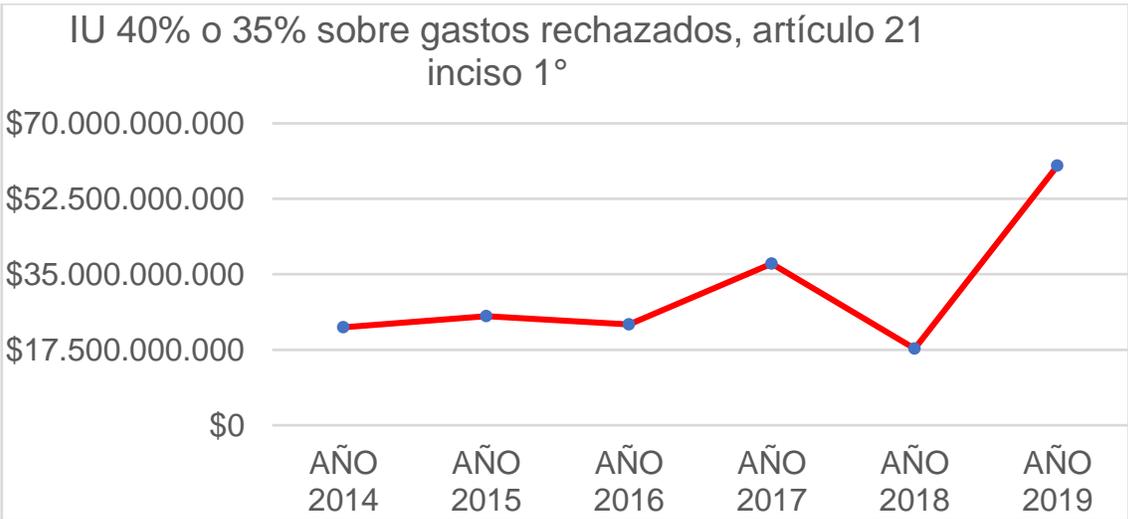
Tabla 3:

Glosa	AÑO 2014
IU 40% sobre gastos rechazados, artículo 21 inciso 1°	\$22.744.064.137
	AÑO 2015
	\$25.319.949.947
	AÑO 2016
	\$23.347.167.470
	AÑO 2017
	\$37.489.164.504
	AÑO 2018
	\$17.766.048.369
	AÑO 2019
\$60.172.991.409	

Fuente: Elaboración propia

En función de la consulta realizada a través de la plataforma de internet Gobierno Transparente, la TGR proporcionó las cuantías en la recaudación fiscal solicitada. Como se puede visualizar en los datos transcritos, existe en los últimos años un aumento en la recaudación de esta cuenta presupuestaria, que se grafica a continuación:

Gráfico 2: IU 40% o 35% sobre gastos rechazados, artículo 21 inciso 1°



Fuente: Elaboración propia

Como se puede observar en el gráfico expuesto, durante el año comercial 2019 existió una fuerte recaudación en esta cuenta presupuestaria, específicamente se recaudó la suma de \$60.172.991.409, lo cual representa aproximadamente un aumento de un 165% respecto al año 2014. Dado lo antes expuesto, se puede entender que las grandes mineras finalmente, ante distintos factores, se han visto obligadas a tener que desembolsar o incluso considerar dentro de sus presupuestos los desembolsos por gastos de RSE, tal como se desarrollará en el transcurso de esta tesis. Actualmente, organizaciones mundiales tales como la OCDE, Organización Mundial del Trabajo y la Organización de las Naciones Unidas, entre

otras, y también la conciencia con el entorno social ambiental, sugieren ser de carácter permanente estos desembolsos.

En este mismo orden de ideas, la legislación tributaria no tenía una norma específica en este tema, es más, eran castigados a través de la aplicación de la tributación única del artículo 21 inciso 1 de LIR, desincentivando este tipo de desembolsos, que, en el caso de las mineras, muchas veces son necesarios para la continuidad de sus procesos operacionales.

En términos generales, estos desembolsos componían la base imponible de este IU de tasa del 40% o 35%, según el año, contenido en el antiguo artículo 21 inciso 1° de la LIR, y que, por lo tanto, no calificaban como un gasto aceptado, si no como rechazados. Lo anterior por no cumplir con los requisitos indicados en el antiguo artículo 31 de la misma LIR. Según lo analizado a través de todo el cuerpo de esta tesis, los gastos de RSE eran interpretados administrativamente y a lo largo de las fiscalizaciones como un gasto rechazado, y al tener la calidad de desembolsos efectivos quedaban afectos a esta tributación. En el mismo orden de ideas, actualmente con las modificaciones sufridas por el artículo 21 y la incorporación del nuevo numeral 13 del artículo 31 de la LIR, a través de la Ley N° 21.210, estos gastos o desembolsos, cumpliendo los requisitos que serán expuestos en el cuerpo de esta tesis, corresponderían a un gasto aceptado y, por lo tanto, ya no estarían sujetos a la tributación única del inciso 1 del artículo 21 de la LIR, quedando esta cuenta presupuestaria con una evidente disminución, lo cual se podrá analizar con

los datos recaudatorios del año comercial 2020, correspondiente al año tributario 2021.

Es importante hacer mención a que los datos visualizados en la gráfica anterior están compuestos por varios tipos de gastos o desembolsos contenidos en el artículo 21 inciso 1 de la LIR soportados por la industria minera, como por ejemplo gastos no documentados, desembolsos no necesarios, entre otros, y no únicamente los analizados en esta problemática, específicamente gastos o desembolsos relacionados a RSE. Si bien se agradece la gestión y respuesta de la TGR, la información proporcionada no nos permite hacer un análisis de forma cosmética y en detalle de la posible disminución en la recaudación, puramente en términos de RSE. Es de comprender que es preciso tener dicha información aperturada por los diversos conceptos que la componen. A modo de idea, para mantener la información de forma necesaria, sería idónea la utilización de inteligencia artificial que pudiera ayudar en el proceso de análisis y orden de datos estadísticos, lo cual sería de gran utilidad para el legislador al momento de considerar propuestas.

## **1.2 Objetivo general**

El objetivo principal de la parte N°2 de esta tesis corresponde al análisis cuantitativo de la recaudación fiscal por conceptos de desembolsos efectivos afectos al artículo 21 de la LIR versus la no afectación con dicho tributo por el numero numeral 13 inciso segundo letra b) del artículo 31 de la misma norma.

### **1.3 Objetivos específico**

- Realizar un análisis normativo respecto a la jurisprudencia administrativa que analizaba estos gastos o desembolsos previo a la incorporación del numeral 13 del artículo 31 de la LIR. En este sentido, ¿la norma vino a otorgar certeza jurídica respecto de la interpretación sustentada en la jurisprudencia administrativa?
- Determinar si existirá una menor recaudación en arcas fiscales del impuesto en carácter de único del artículo 21 de la LIR, por desembolsos tratados en el numeral 13 inciso segundo letra b) del artículo 31 de la misma norma, específicamente los gastos y desembolsos efectuados en favor de la comunidad y que suponen un beneficio de carácter permanente.
- Establecer que no existirá impacto en la recaudación fiscal por efecto de las modificaciones incorporadas al artículo 31 número 13 inciso primero e inciso segundo letra a).

## **1.4 Hipótesis**

Existe la necesidad de analizar los efectos cuantitativos en el impacto de la no tributación de los desembolsos por beneficios sociales con el impuesto normado en el artículo 21 de la LIR y a su vez el posible impacto en los desembolsos contenidos y asociados a una Resolución de Calificación Ambiental.

## **1.5 Metodología**

### **Método cuantitativo/deductivo y Método Dogmático**

Para demostrar las hipótesis se utilizará el método cuantitativo/deductivo a través del cual se analizarán implicancias económicas en la recaudación en arcas fiscales por efecto del cambio normativo, realizando análisis de la recaudación por impuesto del artículo 21 de la LIR en los últimos 6 años.

## **2.- MARCO TEÓRICO**

En el siguiente Marco Teórico se procederá a definir los conceptos, relaciones y la normativa asociada durante el tiempo a cada punto en análisis.

### **2.1. Concepto de la Resolución Ambiental**

En relación con el concepto de este título, la Administración Tributaria ha aceptado los gastos o desembolsos incurridos por encontrarse contenido en una RCA, en consideración que estos son obligatorios para el contribuyente, siendo parte

fundamental el cumplimiento de los requisitos copulativos del antiguo artículo 31 inciso primero antes de la Ley N° 21.210, esto era:

- a) Que se trate de gastos necesarios para producir la renta, entendiéndose esta expresión en el sentido de lo que es menester, indispensable o que hace falta para un determinado fin, contraponiéndose a lo superfluo. En consecuencia, el concepto de gasto necesario debe entenderse como aquellos desembolsos de carácter inevitables u obligatorios, considerándose no sólo la naturaleza del gasto, sino que además su monto, es decir, hasta qué cantidad el gasto ha sido necesario para producir la renta del ejercicio anual, cuya renta líquida imponible se está determinando por:
- b) Que los gastos no se encuentren ya rebajados en el cálculo de la renta bruta a que se refiere el artículo 30 de la Ley de la Renta;
- c) Que el contribuyente haya incurrido efectivamente en el gasto, debiendo encontrarse pagados o adeudados a la fecha del balance. De este modo, para el debido cumplimiento de este requisito, es menester que el gasto tenga su origen en una adquisición o prestación real y efectiva y no en una mera apreciación del contribuyente;
- d) Que los gastos se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio, es decir, el contribuyente debe probar la naturaleza, necesidad, efectividad y monto de los gastos con los medios probatorios de que disponga, pudiendo el Servicio impugnarlos, si por razones fundadas no se estimaren fehacientes.

- e) Los gastos pagados o adeudados por una empresa deben corresponder al período en que efectivamente ellos se producen, los que deben tener además una directa relación con los beneficios obtenidos.
- f) Adicionalmente, se ha establecido que uno de los requisitos que se debe cumplir, es que los gastos incurridos deben guardar una debida correlación con los ingresos que generan, con el fin de poder determinar en cada período tributario la utilidad real y efectiva sobre la cual corresponde cumplir con las obligaciones tributarias que establece la ley.

Así las cosas, estos gastos y desembolsos cumplían con los requisitos copulativos para ser considerados un gasto necesario, pues eran de carácter inevitables u obligatorios, al encontrarse contenidos en la RCA.

Actualmente, a través de la Ley N° 21.210, este tipo de gastos o desembolsos se encuentran tratados específicamente en el N°13 del artículo 31 de la LIR, el cual indica lo siguiente:

“Los gastos o desembolsos incurridos con motivo de exigencias, medidas o condiciones medioambientales impuestas para la ejecución de un proyecto o actividad, contenidas en la resolución dictada por la autoridad competente que apruebe dicho proyecto o actividad de acuerdo con la legislación vigente sobre medio ambiente.”

En este mismo orden de ideas, la administración tributaria con fecha 10 de agosto de 2020, emitió la Circular N°53 mediante la cual reafirma lo indicado por la Ley citada en el párrafo anterior.

A su vez es importante mencionar que es imperante, tal como lo indica el artículo en comento, que debe existir una resolución dictada por la autoridad competente. Estas resoluciones son emitidas por las autoridades ambientales sobre ciertos proyectos que son susceptibles de causar un impacto ambiental, de esta manera, en el artículo 10 de la Ley N°19.300 se indican los proyectos o actividades que, de causar un impacto ambiental en cualquiera de sus fases, se someterán al sistema de evaluación ambiental, siendo este último regulado en el artículo 60 del Reglamento del Sistema de Evaluación de Impacto Ambiental, el cual indica que como mínimo debe contener lo siguiente:

- a) Las consideraciones técnicas u otras en que se fundamenta la resolución;
- b) La consideración de las observaciones formuladas por la comunidad, si corresponde;
- c) La calificación ambiental del proyecto o actividad, aprobándolo o rechazándolo;
- d) En el caso de aprobación deberá señalar:
  - d.1 Las normas a las cuales deberá ajustarse la ejecución del proyecto o actividad, en todas sus fases, incluidos los permisos ambientales sectoriales;
  - d.2 Las condiciones o exigencias que deberán cumplirse para ejecutar el proyecto o actividad en todas sus fases y aquellas bajo las cuales se otorgarán los permisos

ambientales sectoriales que, de acuerdo con la legislación, deben emitir los órganos de la administración del Estado;

d.3 Las medidas de mitigación, compensación y reparación, cuando corresponda, en los casos de los Estudios de Impacto Ambiental.

d.4 Las mediciones, análisis y demás datos que los titulares deberán proporcionar para el seguimiento y fiscalización del permanente cumplimiento de las normas, condiciones y medidas referidas;

d.5 La gestión, acto o faena mínima del proyecto o actividad que dé cuenta del inicio de su ejecución, de modo sistemático y permanente;

d.6 Las fichas a que se refieren el literal l) del artículo 44 o el literal m) del artículo 56, según corresponda.

Tal como se ha indicado anteriormente con respecto a estos tipos de gastos y desembolsos, la Ley N° 21.210 vino a transcribir a través del numeral 13 que estos gastos son aceptados por la LIR, lo cual queda reflejado en la exposición normativa transcrita en esta tesis.

## **2.2. Concepto gastos o desembolsos asociados a una Resolución Ambiental.**

El segundo punto en análisis de esta tesis es el tratamiento de los gastos asociados a una Resolución Ambiental, los cuales son explicados de la siguiente manera por la Circular que vino a aclarar las nuevas disposiciones de la Ley N° 21.210<sup>4</sup>, la que señala que “los gastos o desembolsos en los que el titular incurra con ocasión de compromisos ambientales incluidos en el estudio o en la declaración de impacto

---

<sup>4</sup> Circular N°53 de 2010, Servicio de Impuestos Internos

ambiental, respecto de un proyecto o actividad que cuente o deba contar, de acuerdo con la legislación vigente sobre medio ambiente, con una resolución dictada por la autoridad competente que apruebe dicho proyecto o actividad.”

Se ha querido expresar el tratamiento de estos gastos o desembolsos que están relacionados a una Resolución Ambiental, pero no se encuentran contenidos como obligatorios propiamente tal en dicha resolución. A continuación, se hará referencia a los años en los que han sufrido modificaciones:

**Hasta el 31 de diciembre de 2013:** Se carecía de una interpretación en la LIR de este tipo de conceptos debido a que correspondían a gastos o aportes realizados de forma voluntaria por el contribuyente, por lo que únicamente se puede hacer referencia a las diversas interpretaciones de la entidad fiscalizadora que deja establecido muy expresamente que, para que los gastos relacionados a impacto ambiental sean aceptados, necesariamente deben ser impuestos por la autoridad ambiental como requisito indispensable e ineludible para la ejecución de los proyectos. De esta manera, tales desembolsos podrán rebajarse como gasto tributario de acuerdo con las normas generales del artículo 31 de la LIR, y tendrían la naturaleza de un gasto de tipo general del giro de la sociedad que incurra en él.<sup>5</sup> Por esto, implícitamente no daba la posibilidad de considerarse gasto aceptado aquellas erogaciones o desembolsos que no estuvieran contenidos como obligatorios en una RCA o no cumplieran a cabalidad con los requisitos del artículo 31 de LIR.

---

<sup>5</sup> Oficio N° 1373 del año 2019-Oficio N° 336 del año 2019

**Desde el 01 de enero 2014 al 31 de diciembre 2016:** Con fecha 31 de enero de 2014 fue publicada en el Diario Oficial la Ley N°20.727, la cual en la letra b) del N° 3 del artículo 5, incorporó un numeral v) al inciso segundo del artículo 21 de la LIR, el que establece lo siguiente: “(v) los pagos o desembolsos que se efectúen con motivo de la aprobación o ejecución de un proyecto o de actividades empresariales que cuenten o deban contar, de acuerdo a la legislación sobre medio ambiente, con una resolución dictada por la autoridad competente que apruebe dicho proyecto o actividades y que consten en un contrato o convenio suscrito con una autoridad pública, una organización dotada de personalidad jurídica de acuerdo al Título XXXIII del Libro I del Código Civil, una organización comunitaria constituida en conformidad a la ley N°19.418, sobre juntas de vecinos y demás organizaciones comunitarias, o en conformidad a la Ley N°19.253, sobre comunidades indígenas, que guarden relación con grupos, sectores o intereses de la localidad respectiva, siempre que no se efectúen directa o indirectamente en beneficio de empresas del mismo grupo empresarial o de personas o entidades relacionadas en los términos del artículo 100 de la Ley N°18.045, sobre mercado de valores. Las empresas deberán informar al Servicio de Impuestos Internos, en la forma y oportunidad que éste determine mediante resolución, el monto total de la inversión destinada a la ejecución del proyecto o actividad, los pagos efectuados en cumplimiento de las obligaciones señaladas, la identificación de los beneficiarios de los mismos, así como cualquier otro antecedente relacionado. Con todo, igualmente se afectarán con el impuesto establecido en el inciso primero de este artículo, en la parte correspondiente al exceso, cuando los pagos o desembolsos excedan de la cantidad menor a la suma equivalente al 2% de la renta líquida imponible del

ejercicio respectivo, del 1,6 por mil del capital propio tributario de la empresa, según el valor de éste al término del ejercicio respectivo, o del 5% de la inversión total anual que se efectúe en la ejecución del proyecto."

De las modificaciones incorporadas por aplicación de la Ley N°20.727 al texto del numeral v) del inciso 2° del artículo 21 de la LIR, al que se refiere en su presentación, establece que se afectarán con el impuesto establecido en el inciso 1 del referido artículo, los pagos o desembolsos que menciona en la parte que excedan de la cantidad menor a la suma equivalente a los siguientes puntos. Lo anteriormente dicho se ampara en interpretaciones de la administración tributaria<sup>6</sup>:

- El 2% de la renta líquida imponible del ejercicio respectivo;
- El 1,6 por mil del capital propio tributario de la empresa, según el valor de éste al término del ejercicio respectivo; o
- El 5% de la inversión total anual que se efectúe en la ejecución del proyecto.

**Desde el 01 de enero 2017 hasta el 31 de diciembre de 2019:** Las modificaciones contenidas en el inciso 2 del artículo segundo de las disposiciones transitorias de la Ley N°20.727, se encuentran vigentes desde el 1° de enero de 2014 respecto de los pagos, gastos o desembolsos señalados en la nueva disposición y que se efectúen a contar de dicha fecha. El cambio lo trajo consigo la Ley N° 20.780 publicada en el Diario Oficial con fecha 29 de septiembre de 2014, la que por medio de su artículo 1 N° 11 sustituye el artículo 21 de la LIR por un nuevo texto que no contempla las modificaciones que de la Ley 20.727. La eliminación en comentario

---

<sup>6</sup> Oficio N° 1.381 del año 2015

estaba en vigencia a contar del 1° de enero de 2017, conforme dispone el artículo primero de las disposiciones transitorias de dicha Ley y, por tanto, la norma establecida por la Ley 20.727 se deroga a partir de esa fecha.

Dadas las modificaciones que incorporó la Ley 20.780 y así lo interpreta el Oficio 888 de 2017<sup>7</sup> el cual expresa que los gastos relacionados a una Resolución Ambiental deben ser analizados caso a caso para identificar la posibilidad de que cumplan con los requisitos para ser gastos aceptados, establecidos en el artículo N°31 de la LIR.

**A partir del 01 de enero de 2020:** La Ley N° 21.210, que fue publicada en el Diario Oficial con fecha 24 de febrero de 2020, incorpora cambios que en esta materia tienen vigencia desde el 01.01.2020. Con respecto al concepto en análisis, crea el nuevo N°13 del artículo 31 de la LIR y dentro de éste, considera como gasto aceptado los desembolsos asociados a una RCA, indicando particularmente lo siguiente: “los gastos o desembolsos en los que el titular incurra con ocasión de compromisos ambientales incluidos en el estudio o en la declaración de impacto ambiental, respecto de un proyecto o actividad que cuente o deba contar, de acuerdo con la legislación vigente sobre medio ambiente, con una resolución dictada por la autoridad competente que apruebe dicho proyecto o actividad.”

Así las cosas, la legislación en comento dejó en claro que corresponde a un gasto aceptado, siempre que cumplan los requisitos expuestos y, como tal, su tratamiento

---

<sup>7</sup> Oficio N° 888 del año 2017 " Por su parte, aquellos desembolsos pagados o adeudados a contar del 1° de enero del 2017, deben ser analizados caso a caso, en la instancia de fiscalización que corresponda, para determinar si han favorecido o contribuido a la aprobación del proyecto o actividad por el Servicio de Evaluación de Impacto Ambiental o por autoridades sectoriales, y en consecuencia se vuelven inevitables para la generación de la renta afecta a IDPC por el proyecto o actividad aprobado, como asimismo si ellos son necesarios en cuanto a su monto o magnitud en la producción de la renta afecta a IDPC.

tributario se define de una forma certera, dejando atrás la incertidumbre existente antes de la entrada en vigencia, materia que fue expuesta a través del análisis de los oficios expuestos en el presente concepto.

### **2.3. Concepto gastos de Responsabilidad Social Empresarial**

Para partir haciendo referencia a este concepto, primero que todo es importante definir lo que se entiende por Responsabilidad Social Empresarial. Varias organizaciones a nivel mundial han definido qué se entiende por aquello, es así, como por ejemplo la Organización Internacional del Trabajo ha definido la Responsabilidad Empresarial como “la manera en que las empresas toman en consideración las repercusiones que tienen sus actividades sobre la sociedad, y en la que afirman los principios y valores por los que se rigen, tanto en sus propios métodos y procesos internos como en su relación con los demás actores. La RSE es una iniciativa de carácter voluntario y que solo depende de la empresa, y se refiere a actividades que se considera rebasan el mero cumplimiento de la legislación”.<sup>8</sup>

Si bien es cierto, y tal como lo define la Organización Internacional del Trabajo, la RSE es una iniciativa de carácter voluntario y que solo depende de la empresa. Sin embargo, la OCDE ha entregado directrices respecto a lo importante que es para el desarrollo de las economías las responsabilidades sociales empresariales; Además, y no menos relevante, cabe señalar que Chile es uno de los países que compone

---

<sup>8</sup> <https://libguides.ilo.org/corporate-social-responsibility-es>

dicha organización, y por lo cual debe estar al estándar respecto de las sugerencias indicadas por la OCDE. Así las cosas, la OCDE, a través de las “Líneas Directrices de la OCDE para Empresas Multinacionales” ha definido principios generales, los cuales se describen a continuación:

1. Contribuir al progreso económico, social y medioambiental con vistas a lograr un desarrollo sostenible.
2. Respetar los derechos humanos de las personas afectadas por sus actividades de conformidad con las obligaciones y compromisos internacionales del gobierno de acogida.
3. Estimular la generación de capacidades locales mediante una cooperación estrecha con la comunidad local, incluidos los sectores empresariales locales, desarrollando al mismo tiempo las actividades de la empresa en los mercados interiores y exteriores de una manera compatible con la necesidad de prácticas comerciales saludables.
4. Fomentar la formación del capital humano, particularmente mediante la creación de oportunidades de empleo y el ofrecimiento de formación a los empleados.
5. Abstenerse de buscar o de aceptar exenciones no contempladas en el marco legal o reglamentario relacionadas con el medioambiente, la salud, la seguridad e higiene, el trabajo, la fiscalidad, los incentivos financieros u otras cuestiones varias.
6. Apoyar y defender unos correctos principios de gobierno empresarial y desarrollar y aplicar unas buenas prácticas de gobierno empresarial.

7. Desarrollar y aplicar prácticas autodisciplinarias y sistemas de gestión eficaces que promuevan una relación de confianza recíproca entre las empresas y las sociedades en las que ejercen su actividad.
8. Promover el conocimiento por los empleados de las políticas empresariales y su conformidad con ellas, mediante una difusión adecuada de las mismas, incluso a través de programas de formación.
9. Abstenerse de tomar medidas discriminatorias o disciplinarias contra los trabajadores que elaboren, de buena fe, informes para la dirección o, en su caso, para las autoridades públicas competentes acerca de prácticas contrarias a la ley, a las directrices o a las políticas de la empresa.
10. Alentar, cuando sea factible, a los socios empresariales, incluidos proveedores y subcontratistas, para que apliquen principios de conducta empresarial compatibles con las directrices.
11. Abstenerse de cualquier injerencia indebida en actividades políticas locales.

Es de entender que la OCDE ha impulsado como una fuerte herramienta de desarrollo las RSE, a lo cual Chile no puede restarse. Es así como el país ha tenido que verse - afortunadamente - obligado a legislar sobre este concepto, teniendo como acercamiento lo tratado en el artículo 31 N°13 en su inciso segundo, a través de la Ley N° 21.210.

En octubre del año 2020, el Ministerio de Hacienda de Chile crea la Comisión Tributaria para el Crecimiento y la Equidad, la cual se encuentra conformada por 16 economistas expertos en desarrollo económico o tributación, donde uno de sus

objetivos es revisar los informes de la OCDE y del Fondo Monetario Internacional, los cuales tratan sobre las exenciones tributarias y a su vez hacer una propuesta para avanzar en esta materia. Es de entender que Chile se encuentra en una etapa de pensamiento sobre un sistema tributario para el crecimiento y la equidad y, por consecuencia, un tema no menor asociado a estos conceptos, son los gastos de RSE, los cuales vienen a incentivar la conciencia empresarial con su entorno, tanto el interno - dentro de sus empresas - como el de la comunidad en general.

Desde marzo de 2020, la OCDE y el Fondo Monetario Internacional se han encontrado asesorando al Ministerio de Hacienda en materias de exenciones tributarias, por lo cual la comisión, según lo acordado, deberá dar a conocer recomendaciones en junio de 2021, donde estas últimas se desarrollan en base al “Reporte sobre Gasto Tributario”, emitido por estas dos organizaciones hacia el Ministerio de Hacienda.

En enero de 2021, la Comisión Tributaria emite su primer informe asociado a una serie de gastos y beneficios tributarios, dentro de los cuales se encuentran las donaciones, muy similares a los gastos de RSE, pero donde definitivamente su tratamiento tributario no es similar. Es de mencionar, sin entrar en detalles, que las donaciones en el sistema tributario chileno mantienen leyes distintas asociadas a cada una, generando varios tratamientos de estos desembolsos, mientras que la Ley 21.210 trajo consigo una definición única de RSE.

En este informe, la Comisión Tributaria no emite una opinión respecto a las donaciones, solo dejando transcrito que será un gasto tributario para tratar en el segundo informe de la Comisión.

Así las cosas, nuevamente queda demostrado que actualmente Chile se encuentra en una etapa de descubrimiento de un Sistema Tributario que incentive el desarrollo tanto económico como social, reencontrándose con el bien común por sobre el beneficio particular.

En el mismo sentido, y tal como hemos ido exponiendo a través de esta tesis, la RSE juega un papel sumamente importante en el desarrollo de un país, y no solamente desde el punto económico, sino que también en indicadores de desarrollo humano. Es así como no podemos dejar de hacer referencia a la Declaración Universal de los Derechos Humanos, donde se establecen principios que como tal lo declara esta misma y considerando la libertad, la justicia y la paz en el mundo, tienen por base el reconocimiento de la dignidad intrínseca y de los derechos iguales e inalienables de todos los miembros de la familia humana. Por otra parte, esta misma considera que los Derechos Humanos deben ser protegidos por un régimen de derecho.

La Declaración Universal de los Derechos Humanos fue proclamada en la ONU a través de la Resolución 217 del 10 de diciembre de 1948. En dicha Asamblea, la ONU solicitó el reconocimiento de esta Declaración a los países miembros. Es así como Chile, al ser un miembro activo de la ONU desde el año 1945, recoge esta declaración y la hace parte de su estado de derecho, asumiendo el compromiso de

garantizar el cumplimiento de ésta, creando hace unos años el Instituto Nacional de Derechos Humanos (INDH) a través de la Ley 20.405 del 10 de diciembre de 2009. EL INDH es una corporación autónoma de derecho público, por lo que no se encuentra bajo la autoridad del poder ejecutivo, legislativo y judicial, y aunque se financia con recursos públicos, es autónomo e independiente.

En la Declaración Universal de los Derechos Humanos se proclaman 30 artículos de los cuales quisiéramos destacar los siguientes:

Artículo 22: “Toda persona, como miembro de la sociedad, tiene derecho a la seguridad social, y a obtener, mediante el esfuerzo nacional y la cooperación internacional, habida cuenta de la organización y los recursos de cada Estado, la satisfacción de los derechos económicos, sociales y culturales, indispensables a su dignidad y al libre desarrollo de su personalidad”.

Artículo 25 N°1: “Toda persona tiene derecho a un nivel de vida adecuado que le asegure, así como a su familia, la salud y el bienestar, y en especial la alimentación, el vestido, la vivienda, la asistencia médica y los servicios sociales necesarios; tiene asimismo derecho a los seguros en caso de desempleo, enfermedad, invalidez, viudez, vejez u otros casos de pérdida de sus medios de subsistencia por circunstancias independientes de su voluntad”.

Es de entender que los artículos indicados tienen como finalidad asegurar la dignidad de los seres humanos tanto en el desarrollo económico, social, intelectual

y de su convivencia con un entorno seguro. Es así, y tal como se ha ido exponiendo definiciones para la RSE, que esta corresponde a la manera en que las empresas toman en consideración las repercusiones que tienen sus actividades sobre la sociedad, y por lo cual éstas indiscutiblemente se relacionan con garantizar parte de la Declaración Universal de los Derechos Humanos.

Como se comentó en el párrafo anterior, nuestro país está comenzando a dar los primeros pasos en incluir normativamente los derechos de las personas, ligado al ámbito de los gastos empresariales a través del nuevo numeral 13 del artículo 31 de LIR. De esta manera se está contribuyendo al progreso económico, social y medioambiental con vistas a lograr un desarrollo sostenible, lo cual es de entender que es un avance digno de celebrar, pero sin duda falta mucho, estamos iniciando un proceso de concientizar que respetar el medioambiente es un derecho de la humanidad, pero para poder dar paso firme y agigantado debemos entender y reconocer que el derecho real lo debe tener el medioambiente mismo.

En base a lo comentado, excelente es el avance que se encuentra en la Ley 20.930 publicada el 25 de junio de 2016, la cual establece el derecho real de conservación medioambiental, definido en la misma Ley de la siguiente manera: “El derecho de conservación es un derecho real que consiste en la facultad de conservar el patrimonio ambiental de un predio o de ciertos atributos o funciones de éste. Este derecho se constituye en forma libre y voluntaria por el propietario del predio en beneficio de una persona natural o jurídica determinada.”

La puerta que abre esta ley se debe celebrar mediante escritura pública, la cual, además, servirá como título para requerir la inscripción en el Conservador de Bienes Raíces correspondiente. El derecho real de conservación producirá sus efectos desde su inscripción en el Conservador de Bienes Raíces respectivo.

Es la misma Ley que expresa, en su artículo número 6, que los efectos que debe tener el contrato señalado anteriormente deberán acordar al menos una de las siguientes especificaciones:

“1.- Restricción o prohibición de destinar el inmueble a uno o más determinados fines inmobiliarios, comerciales, turísticos, industriales, de explotación agrícola, forestales o de otro tipo.

2.- Obligación de hacerse cargo o de contratar servicios para la mantención, limpieza, descontaminación, reparación, resguardo, administración o uso y aprovechamiento racionales del bien raíz.

3.- Obligación de ejecutar o supervisar un plan de manejo acordado en el contrato constitutivo, con miras al uso y aprovechamiento racionales de los recursos naturales del inmueble gravado, dentro del marco de un uso sostenible de los mismos.”

Importante es comentar que se podrán fijar plazos y montos para los distintos gravámenes involucrados.

Chile, como estado de derecho, tiene la obligación de garantizar los derechos humanos, y por lo tanto propiciar el cumplimiento de ellos.

Con lo anterior expuesto, se busca dejar al descubierto la profundidad, la sensibilidad del tratamiento de los gastos relacionados con las personas, la humanidad, los cuales se encuentran relacionados en los artículos analizados en

esta tesis. Y además se debe mencionar el cuidado con el que se debe fiscalizar los gastos o desembolsos relacionados con RSE, dado que una persona o sociedad que quiera, de mala manera, utilizar el concepto de RSE para hacerse de los beneficios tributarios que no correspondieren, además de faltar el respeto a la LIR, estaría pasando a llevar los derechos humanos, derechos que tienen las comunidades a tener un nivel de vida adecuado.

Como se indicaba, cada día cobra mayor relevancia el compromiso que adquieren voluntariamente las empresas con el entorno social. En términos tributarios, a través de los años hemos carecido de una normativa que regule los desembolsos asociados a RSE, previo a la publicación de la Ley N° 21.210. En la práctica, las empresas que realizaban inversión social eran sancionadas con un impuesto en carácter de único de 40%, el que se explicaba dado que se consideraba que los gastos o desembolsos por concepto de responsabilidad social empresarial no eran necesarios para producir la renta, por lo cual se afectaban según el artículo 21 inciso 1 de la LIR.

Prósperamente, una de las modificaciones que trajo consigo la modernización tributaria por medio de la Ley N° 21.210 fueron los cambios e incorporaciones al artículo 31 de la LIR. Las incorporaciones relacionadas a gastos de responsabilidad social se encuentran perpetuadas en el número 13 inciso segundo letra b. A continuación se explicará en detalle lo que se entiende como gasto descrito en el artículo 31 de la LIR: “La renta líquida de las personas referidas en el artículo anterior se determinará deduciendo de la renta bruta todos los gastos necesarios

para producirla, entendiéndose por tales aquellos que tengan aptitud de generar renta, en el mismo o futuros ejercicios y se encuentren asociados al interés, desarrollo o mantención del giro del negocio, que no hayan sido rebajados en virtud del artículo 30, pagados o adeudados, durante el ejercicio comercial correspondiente, siempre que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio. No se deducirán los gastos incurridos en la adquisición, mantención o explotación de bienes no destinados al giro del negocio o empresa, de los bienes de los cuales se aplique la presunción de derecho a que se refiere el literal iii) del inciso tercero del artículo 21 y la letra f), del número 1º, del artículo 33, como tampoco en la adquisición y arrendamiento de automóviles, station wagons y similares, cuando no sea éste el giro habitual, y en combustibles, lubricantes, reparaciones, seguros y, en general, todos los gastos para su mantención y funcionamiento. No obstante, procederá la deducción de los gastos respecto de los vehículos señalados, cuando el Director, mediante resolución fundada, lo establezca por cumplirse los requisitos establecidos en la primera parte de este inciso.

Procederá la deducción de los siguientes gastos especiales, siempre que, además de los requisitos que para cada caso se señalen, cumplan los requisitos generales de los gastos a que se refiere el inciso primero, en la medida que a estos últimos les sean aplicables estos requisitos generales conforme a la naturaleza del gasto respectivo:

13º.- Los gastos o desembolsos incurridos con motivo de exigencias, medidas o condiciones medioambientales impuestas para la ejecución de un proyecto o actividad, contenidas en la resolución dictada por la autoridad competente que apruebe dicho proyecto o actividad de acuerdo a la legislación vigente sobre medio

ambiente. También podrán deducirse: a) los gastos o desembolsos en los que el titular incurra con ocasión de compromisos ambientales incluidos en el estudio o en la declaración de impacto ambiental, respecto de un proyecto o actividad que cuente o deba contar, de acuerdo con la legislación vigente sobre medio ambiente, con una resolución dictada por la autoridad competente que apruebe dicho proyecto o actividad y b) los gastos o desembolsos efectuados en favor de la comunidad y que supongan un beneficio de carácter permanente, tales como gastos asociados a la construcción de obras o infraestructuras de uso comunitario, su equipamiento o mejora, el financiamiento de proyectos educativos o culturales específicos y otros aportes de similar naturaleza. En ambos casos, los gastos o desembolsos deben constar en un contrato o convenio suscrito con un órgano de la administración del Estado. Dichos pagos o desembolsos no deben efectuarse directa o indirectamente en beneficio de empresas del mismo grupo empresarial en los términos del número 14 del artículo 8º del Código Tributario o de personas o entidades relacionadas en los términos del número 17 de la misma norma. Si los pagos o desembolsos exceden de la cantidad mayor entre la suma equivalente al 2% de la renta líquida imponible del ejercicio respectivo, del 1,6 por mil del capital propio tributario de la empresa, según el valor de éste al término del ejercicio respectivo, o del 5% de la inversión total anual que se efectúe en la ejecución del proyecto, dicho exceso no será aceptado como gasto.”

Es de suma importancia entender que los gastos por RSE son desembolsos necesarios, ya que no se puede medir la utilidad de una empresa por sus números positivos en el estado de resultado sino que, además, se debe tomar en cuenta la

mirada que tiene la sociedad sobre la empresa. Y no podemos olvidar que el Estado debe jugar un rol de impulsor para que las empresas generen estos aportes, situación que entendemos que no se encuentra actualmente, dado que la Ley N° 21.210 efectivamente ha reconocido los gastos de responsabilidad social como posibles gastos aceptados, siempre y cuando cumplan con los requisitos que se describieron anteriormente, por lo tanto se genera la siguiente interrogante: ¿la Ley N° 21.210 vino realmente a reconocer los gastos de responsabilidad social empresarial como necesarios? La interrogante nace a causa de los requisitos que se imponen:

**1. Los gastos o desembolsos efectuados en favor de la comunidad:**

La misma ley en comento no indica lo que se entiende por "Comunidad", tampoco se encuentra definida en otra ley a la cual se pueda hacer referencia, por lo cual se hará mención al significado que entrega la Asociación de Academias de la Lengua Española al término comunidad: "Conjunto de personas de un barrio, villa, pueblo, ciudad, región o país."

**2. Corresponder a un beneficio de carácter permanente:**

La ley no ha indicado una interpretación del concepto "permanente" por lo cual, al hacer referencia a la Asociación de Academias de la Lengua Española, nos encontramos con la siguiente definición: "Sin limitación de tiempo."

Por lo cual es de entender que la normativa en análisis hace referencia a beneficios o aportes que se materialicen en un efecto que permanezca generando una utilidad a la comunidad.

**3. Los gastos o desembolsos deben constar en un contrato o convenio suscrito con un órgano de la administración del Estado:**

Para interpretar esta exigencia de la normativa, se comprende que debe consistir en entregar los aportes por medio de alguna administración pública indicada en la Ley Orgánica Constitucional de Bases Generales de la Administración del Estado N° 18.575, la cual expresa en su artículo N°1 que “el Presidente de la República ejerce el gobierno y la administración del Estado con la colaboración de los órganos que establezcan la Constitución y las leyes. La administración del Estado estará constituida por los Ministerios, las Intendencias, las Gobernaciones y los órganos y servicios públicos creados para el cumplimiento de la función administrativa, incluidos la Contraloría General de la República, el Banco Central, las Fuerzas Armadas y las Fuerzas de Orden y Seguridad pública, los Gobiernos Regionales, las Municipalidades y las empresas públicas creadas por Ley.”

**4. Dichos pagos o desembolsos no deben efectuarse directa o indirectamente en beneficio de empresas del mismo grupo empresarial en los términos del número 14 del artículo 8º del Código Tributario o de personas o entidades relacionadas en los términos del número 17 de la misma norma:**

Este punto no tiene objeción, pues se entiende que para que un gasto sea transparente debe cumplir con el espíritu de ser un beneficio real para la comunidad y no un aporte en interés de algún relacionado.<sup>9</sup>

Para efectos de mayor entendimiento, y como la legislación tributaria ha definido el concepto de relacionado, a continuación, se procede a detallar lo indicado por el N°17 del artículo 8 del Código Tributario:

“N°17.- Salvo que alguna disposición legal establezca algo distinto, se entenderá por “relacionados”:

a) El controlador y las controladas. Se considerará como controlador a toda persona o entidad o grupo de ellas con acuerdo explícito de actuación conjunta que, directamente o a través de otras personas o entidades, es dueña, usufructuaria o a cualquier otro título posee o tiene derecho a más del 50% de las acciones, derechos, cuotas, utilidades o ingresos, o derechos a voto en la junta de accionistas o de tenedores de cuotas de otra entidad, empresa o sociedad. Estas últimas se considerarán como controladas.

Para estos efectos, se entenderá que existe un acuerdo explícito de actuación conjunta cuando se verifique una convención entre dos o más personas o entidades que participan simultáneamente en la propiedad de la

---

<sup>9</sup> Artículo 8 N°14 Código tributario, Por “Grupo Empresarial” el definido en el inciso segundo del artículo 96 de la ley N° 18.045 de Mercado de Valores”.

Artículo 96.- Grupo empresarial es el conjunto de entidades que presentan vínculos de tal naturaleza en su propiedad, administración o responsabilidad crediticia, que hacen presumir que la actuación económica y financiera de sus integrantes está guiada por los intereses comunes del grupo o subordinada a éstos, o que existen riesgos financieros comunes en los créditos que se les otorgan o en la adquisición de valores que emiten.

Artículo 31 N°17 Código Tributario, Salvo que alguna disposición legal establezca algo distinto, se entenderá por “relacionados”

sociedad, directamente o a través de otras personas naturales o jurídicas controladas, mediante la cual se comprometen a participar con idéntico interés en la gestión de la sociedad u obtener el control de la misma.

b) Todas las entidades que se encuentren bajo un controlador común.

c) Las entidades y sus dueños, usufructuarios o contribuyentes que a cualquier otro título posean, directamente o a través de otras personas o entidades, más del 10% de las acciones, derechos, cuotas, utilidades o ingresos, o derechos a voto en la junta de accionistas o de tenedores de cuotas.

d) El gestor de un contrato de asociación u otro negocio de carácter fiduciario respecto de la asociación o negocio en que tiene derecho a más del 10% de las utilidades. Asimismo, los partícipes de un contrato de asociación u otro negocio de carácter fiduciario respecto de la asociación o negocio en que tengan derecho a más del 10% de las utilidades.

e) Las entidades relacionadas con una persona natural de acuerdo a los literales c) y d) anteriores, que no se encuentren bajo las hipótesis de las letras a) y b), se considerarán relacionadas entre sí.

f) Las matrices o coligantes y sus filiales o coligadas, en conformidad a las definiciones contenidas en la ley N° 18.046.”

**5. Si los pagos o desembolsos exceden de la cantidad mayor entre la suma equivalente al 2% de la renta líquida imponible del ejercicio respectivo, del 1,6 por mil del capital propio tributario de la empresa, según el valor de éste al término del ejercicio respectivo, o del 5% de la**

**inversión total anual que se efectúe en la ejecución del proyecto, dicho exceso no será aceptado como gasto.”:**

En este punto es importante comentar que, anterior al artículo 31 N°13 en análisis, ya existía un método de aceptación de estos gastos de responsabilidad social, pero de igual manera debían cumplir una serie de requisitos para ser gasto aceptado y/o tener créditos contra el impuesto. La forma era que se realizaran al amparo de alguna Ley de Donaciones. Podemos mencionar a modo de ejemplo la Ley 19.885 con fines sociales, que tiene por objeto aumentar y mejorar la equidad de la distribución de donaciones con fines sociales, robusteciendo a la sociedad civil para la entrega de servicios a las personas, familias y comunidades y que la misma Ley define como beneficiarias.<sup>10</sup> Enlazando lo comentado con el requisito del presente punto 5, es la similitud que expresa el artículo 31 N° 7 como requisito para aceptar una donación.<sup>11</sup>

Con los puntos expuestos por la normativa vigente, se puede entender que la intención del legislador es ensanchar las posibilidades de aceptación del gasto, pero no tuvo el espíritu de contemplar los gastos o desembolsos de

---

<sup>10</sup> Ley 19.885 incentiva y norma el buen uso de donaciones que dan origen a beneficios tributarios y los extiende a otros fines sociales y públicos.

<sup>11</sup> Las donaciones efectuadas cuyo único fin sea la realización de programas de instrucción básica o media gratuitas, técnica, profesional o universitaria en el país, ya sean privados o fiscales, ya sea que los programas de instrucción sean realizados directamente por la institución donataria o a través de otras entidades o establecimientos docentes, académicos o educacionales (147) sólo en cuanto no excedan del 2% de la renta líquida imponible de la empresa o del 1,6% del capital propio de la empresa al término del correspondiente ejercicio. Esta disposición no será aplicada a las empresas afectas a la ley N° 16.624.

RSE con aptitud de generar renta, lo cual no ha sido lo que durante el tiempo se ha esperado, pero es un avance en la legislación chilena dado que actualmente, como se ha mencionado con anterioridad, no existe una regulación que dirija formalmente los gastos de RSE.

### **3.- DESARROLLO**

Es de entender que cualquier cambio normativo asociado al sistema tributario de un país trae consigo impactos en la recaudación fiscal, los cuales pudiesen dar como resultado una mayor, menor o nula recaudación de un tributo. A su vez, estas modificaciones, a pesar de afectar en arcas fiscales, pudiesen generar externalidades positivas en la sociedad, contribuyendo a la inversión y a la responsabilidad con el entorno. Así las cosas, es que en el desarrollo de esta parte de la tesis se analizará el planteamiento del problema, el objetivo general y los objetivos específicos, además del desarrollo aritmético de los tres gastos y/o desembolsos tratados anteriormente y, a su vez, tender a argumentar los beneficios sociales que trae consigo esta norma.

En el desarrollo de esta línea investigativa se ha ido realizando un fuerte análisis normativo y estadístico con la finalidad de poder concluir sobre la problemática indicada al comienzo de esta tesis. En el punto 1.1. "Planteamiento del problema", en el que se indicó que a través de esta investigación se buscaba dar respuesta a la problemática de cuáles serán los efectos en arcas fiscales ocasionados por la incorporación del nuevo numeral 13 del artículo 31, específicamente en lo detallado en el inciso segundo letra b) de la LIR, lo anterior debido a que durante la historia, por medio de distintos pronunciamientos, la Administración Tributaria ha

considerado y calificado que dichos gastos o desembolsos no cumplían con el requisito fundamental de ser necesarios para producir la renta y, al mismo tiempo, al ser desembolsos de efectivo, sin duda alguna se encontraban afectos a la tributación del artículo 21 inciso 1 de la LIR, con tasa de 40%<sup>12</sup> en carácter de único. En el mismo orden de ideas, en el punto N°1.2 de esta tesis se indicó un objetivo principal, el cual corresponde al siguiente:

Análisis cuantitativo de la recaudación fiscal por conceptos de desembolsos efectivos afectos al artículo 21 de la LIR versus la no afectación con dicho tributo por el número numeral 13 inciso segundo letra b) del artículo 31 de la misma norma. A su vez, en el punto N°1.3 de esta tesis, se indicaron objetivos específicos, los cuales vienen a resolver, contestar y concluir sobre la problemática planteada y el objetivo general determinado, estos serán desarrollados a continuación:

1.- Realizar un análisis normativo respecto a la jurisprudencia administrativa que analizaba estos gastos o desembolsos previo a la incorporación del numeral 13 del artículo 31 de la LIR. En este sentido, ¿la norma vino a otorgar certeza jurídica respecto de la interpretación sustentada en la jurisprudencia administrativa?

En el desarrollo de esta tesis se ha ido indicando que el nuevo numeral 13 del artículo 31 de la LIR contiene tres tipos de gastos y desembolsos, de los cuales se ha podido observar lo siguiente:

Respecto a los gastos y/o desembolsos contenidos en una RSA, efectivamente la norma vino a traer una certeza jurídica, pues previo a la publicación solo existían interpretaciones desde la Administración Tributaria donde se indicaba que al tener

---

<sup>12</sup> A contar del 01.01.2017, la tasa del 35% aumenta a 40%, de acuerdo a la Ley N° 20.780 del 2014.

la característica de estar contenidos en una RCA, se encontraban ante un escenario de inevitabilidad para los contribuyentes que incurrían en ellos y calificaban como un gasto necesario para producir la renta. Ahora bien, en consideración que la Ley 21.210 modificó como requisito esencial que los gastos tengan una aptitud de generar renta y, específicamente, los gastos contenidos en una RCA los tipifica expresamente en el nuevo numeral 13, es que su condición de aceptados no cambia, por lo cual solo se perfecciona la norma, indicando expresamente que son gastos aceptados.

El segundo gasto contenido en el nuevo N°13 del artículo 31 corresponde a los desembolsos asociados a una RCA que el titular incurra con ocasión de compromisos ambientales incluidos en el estudio o en la declaración de impacto ambiental respecto de un proyecto o actividad que cuente o deba contar, de acuerdo con la legislación vigente sobre medio ambiente, con una resolución dictada por la autoridad competente que apruebe dicho proyecto o actividad. Estos gastos tenían la particularidad de tener un tratamiento tributario dependiendo de la fecha en la cual habían sido efectuados, lo cual es tratado en mayor detalle en el marco teórico de esta tesis, pero que a modo de resumen se puede indicar que hasta el 31 de diciembre del 2013 carecían de interpretación en la LIR y se consideraban que eran desembolsos de carácter voluntario, por lo tanto, solo existía jurisprudencia administrativa donde se indicaba que para que cumpliera con los requisitos de un gasto aceptado y ser inevitable debían ser impuestos por la autoridad ambiental ya que en caso contrario no serían aceptados como gasto. Desde el 01 de enero de 2014 al 31 de diciembre de 2016, estos gastos no cumplían con las exigencias para ser un gasto aceptado, a menos que cumplieren con ciertos requisitos, los cuales

se encuentran detallados en el marco teórico de esta tesis. Desde el 01 de enero de 2017 hasta el 31 de diciembre de 2019, los gastos y/o desembolsos asociados a una RCA debían ser analizados caso a caso para identificar la posibilidad de que cumplieran los requisitos para ser un gasto aceptado según lo establecido en el artículo 31 de LIR, generando una incertidumbre sobre el tratamiento de éstos. Los análisis estacionales indicados, se encuentran contenidos en distintas interpretaciones administrativas del Servicio de Impuestos Internos, tal como el Oficio N°888 del 2017, también detallado en el marco teórico.

Así las cosas es que el hecho de que este gasto se encuentre contenido dentro del nuevo N°13 del artículo 31 de la LIR efectivamente viene a dar una certeza jurídica sobre el tratamiento de estos desembolsos, perfeccionando la norma, pudiendo los contribuyentes tener claridad respecto a la carga tributaria asociada a los conceptos tratados.

El tercer gasto contenido en el nuevo N°13 del artículo 31 corresponde a los desembolsos por RSE y, tal como se indicó en el marco teórico de esta tesis, corresponden a gastos efectuados en favor de la comunidad y que suponen un beneficio de carácter permanente, tales como gastos asociados a la construcción de obras o infraestructuras de uso comunitario, su equipamiento o mejora, el financiamiento de proyectos educativos o culturales específicos y otros aportes de similar naturaleza. Deben constar con un contrato o convenio suscrito con un órgano de la administración del Estado; no deben efectuarse directa o indirectamente en beneficio de empresas del mismo grupo empresarial y mantiene topes, los cuales también se encuentran tratados con mayor profundidad en el marco teórico de esta tesis. En el desarrollo investigativo de esta tesis se pudo determinar que la

incorporación de este desembolso en la LIR, además de traer certeza jurídica, modificó el tratamiento tributario. Esto último se debe a que en términos tributarios, a través de los años hemos carecido de una normativa que regule los desembolsos asociados a una RSE y, en la práctica, previo a la publicación de la Ley 21.210, las empresas que realizaban inversión social eran sancionadas con un impuesto en carácter de único de 40%.

Dados los análisis desarrollados con respecto a los tres gastos que contiene el nuevo numeral 13 del artículo 31 de la LIR, se puede entender que efectivamente vino a generar una certeza jurídica, así como también modificación del tratamiento del gasto en el caso de los desembolsos por RSE.

2.- Determinar si existirá una menor recaudación en arcas fiscales del impuesto en carácter de único, del artículo 21 de la LIR, por desembolsos tratados en el numeral 13 inciso segundo letra b) del artículo 31 de la misma norma, específicamente los gastos y desembolsos efectuados en favor de la comunidad y que suponen un beneficio de carácter permanente.

Respecto a este objetivo específico, mediante el análisis normativo y la información obtenida del Servicio de Impuestos Internos y Tesorería General de la República, y tal como se ha ido detallando en el cuerpo de esta tesis, efectivamente en los últimos años, previo a publicación de la Ley 21.210, se revelaba en distintos informes de las autoridades gubernamentales un crecimiento sostenido en la recaudación por concepto de IU del artículo 21 de la LIR, por lo cual resultaba fundamental en la investigación poder determinar de forma certera los posibles impactos que podrían provocarse al momento de la incorporación de estos desembolsos como gastos aceptados. Es así como se oficializó la consulta por Gobierno Transparente a la

TGR, donde se le solicitó específicamente los montos de recaudación de las grandes mineras en Chile desde el año comercial 2014 hasta 2019. Del examen numérico y gráfico desarrollados en esta tesis, se logró determinar que efectivamente el Impuesto Único del artículo 21 sufrió un crecimiento desde el año 2014 al 2019 de un 165%. Respecto a esto último, es importante precisar que, aunque se indagó para poder tener la información lo más depurada posible y que representa lo más cercano a los desembolsos por RSE, esto no fue posible pues las recaudaciones de Impuesto analizadas se determinaron con bases imponibles que no necesariamente se componen solo de gastos por RSE, sino que también pueden corresponder, por ejemplo, a gastos no documentados y desembolsos no necesarios, entre otros.

Es de entender que para poder determinar un análisis más certero con respecto a la recaudación, se debiese poder contar con la información aperturada por sus componentes y, de esta forma poder utilizar la inteligencia artificial en el análisis de datos.

Del desarrollo realizado sobre este objetivo específico, no se logra determinar si existirá una menor recaudación en arcas fiscales del Impuesto en carácter de único, del artículo 21 de la LIR.

3.- Establecer que no existirá impacto en la recaudación fiscal por efecto de las modificaciones incorporadas al artículo 31 número 13 inciso primero e inciso segundo letra a).

El artículo 31 número 13 inciso primero contiene los gastos y/o desembolsos contenidos en una RCA, los cuales - tal como se ha ido desarrollando a través de esta tesis - antes de la publicación de la Ley 21.210 ya eran considerados como un

gasto aceptado por distintos pronunciamientos interpretativos de la administración tributaria debido a tener la particularidad de ser inevitables para la sociedad. En relación con esto último, se puede corroborar que no existirá un impacto en la recaudación fiscal por una posible modificación del tratamiento tributario en estos gastos, ya que éste, como tal, no existiría, sino que se mantendría el mismo tratamiento de gasto tributario aceptado.

Respecto de los gastos contenidos en la letra a) inciso segundo del artículo ya en comento, éstos son los asociados a una RCA que el titular incurra con ocasión de compromisos ambientales, teniendo las características ya tratadas en el marco teórico de esta tesis, se puede indicar que actualmente son un gasto aceptado, mientras que previo a la publicación de la Ley 21.210 quedaban sujetos a la apreciación de que si estos eran necesarios para producir la renta e inevitables para el contribuyente, existiendo poca claridad sobre el tratamiento tributario y, por consecuencia, carecía de una buena medición de recaudación.

Tal como se desarrolló en el objetivo específico N°2, al no tener depurada la información no se puede anticipar de manera certera cuál podría ser el efecto en la recaudación fiscal, pues no se cuenta con la información de cómo se componen las bases imponibles o de cuánto de dicha base corresponde a gastos asociados a una RCA.

Así las cosas, habiendo analizado los tres objetivos específicos es que se puede entender que no se puede concluir cuáles serán los efectos ocasionados por la incorporación del nuevo numeral 13 del artículo 31 de la LIR, específicamente los indicados en el inciso segundo letra a) y letra b).

Tal como se indicó al comienzo del desarrollo, se expondrá un ejercicio práctico con la finalidad de poder entregar una visión más práctica y numérica de lo expuesto:

### **3.1.- Ejercicio Práctico**

#### **3.1.1.-Exposición del ejercicio**

**La sociedad Minera W&M en el transcurso de sus operaciones, las cuales corresponden a la explotación de un yacimiento de cobre en la comuna Salamanca, Región de Coquimbo, se ha enfrentado a distintos gastos y desembolsos relacionados, los cuales se detallan a continuación y se realizará el correspondiente análisis tributario.**

1.- Construcción de un puente, que permite que la comunidad de Salamanca tenga su camino principal alejado del yacimiento. Dicho gasto se encuentra contenido y exigido en la Resolución de Calificación Ambiental N°1529. Total: M\$ 1000.

2.- W&M realizará asfaltamiento del camino alternativo de la comuna de Salamanca, asociado al puente indicado en el párrafo anterior. Importante es comentar que dicho proyecto se encuentra contenido en el compromiso relacionado con la Resolución de Calificación Ambiental N°1529, pero no es una exigencia, sino más bien una de voluntad de la Minera W&M, con el objeto de subsanar el impacto ambiental del yacimiento cercano a la comunidad. Dicho proyecto se realizará por medio de un organismo del Estado, en este caso el Ministerio de Obras Públicas. Cabe señalar que no

hay relación alguna con esta entidad. El costo de este proyecto asciende a M\$30.

3.- A causa del impacto que trajo consigo la explotación del yacimiento en Salamanca, la comunidad solicitó una reunión con Minera W&M para exponer las externalidades negativas que actualmente impactan al entorno de la comuna, como la disminución del valor en las propiedades y en el atractivo de la zona. Ante esto, Minera W&M ha decidido compensar a Salamanca con una inversión permanente construyendo un Parque Fluvial en beneficio de la comunidad. La inversión es por un total de M\$70, por medio de un órgano de la administración del Estado con el que no existe relación alguna.

- Resultado financiero del ejercicio M\$ 10.000
- Considerar que la sociedad se encuentra acogida al régimen 14 A.
- Considerar que el total del proyecto ejecutado en el año es de M\$ 40.000 y el capital propio de la compañía es de M\$ 8.000.

### 3.1.2.- Desarrollo del ejercicio

Tabla 4:

Detalle	Antes de reforma			Ley 21.210 Artículo 31 N°13
	M\$ Hasta 2013	M\$ 2014 al 2016	M\$ 2017 al 2019	M\$ 2020 en adelante
<b>Resultado Financiero</b>	10.000	10.000	10.000	10.000
<b>Agregados al resultado financiero:</b>				
Puente según RCA 1529	0	0	0	0
Inversión asfalto camino	30	0	30	0
Inversión permanente Parque Fluvial	70	70	70	0
<b>Desagregados al resultado financiero:</b>				
Inversión asfalto camino	(30)	0	(30)	0
Inversión permanente Parque Fluvial	(70)	(70)	(70)	0
<b>Base imponible IDPC 27%</b>	<b>10.000</b>	<b>10.000</b>	<b>10.000</b>	<b>10.000</b>

IDPC 27%	2.700	2.700	2.700	2.700
<b>Base imponible IU 40%</b>	<b>100</b>	<b>70</b>	<b>100</b>	<b>-</b>
Impuesto único 40%	40	28	40	0
<b>Total de impuesto</b>	<b>2.740</b>	<b>2.728</b>	<b>2.740</b>	<b>2.700</b>

*Fuente: Elaboración propia*

Tal como se ha demostrado en el marco teórico de esta tesis, este tipo de desembolsos, a través de los años, han tenido diversos tratamientos ya sea por normativa que los regula o por interpretaciones de la Administración Tributaria, por lo cual hemos querido mostrar la comparación en la determinación del tratamiento tributario en los distintos periodos:

En cuanto al primer concepto de gasto que incurre la Minera W&M referente a la construcción de un puente, se encuentra contenido y exigido en RCA N°1529 por un total en el año de M\$ 1.000. Se puede entender que posterior a la publicación de la Ley N°21.210, dicha construcción se encuentra amparada en el artículo 31 N°13 Inciso N°1, el cual indica textualmente que “los gastos o desembolsos incurridos con motivo de exigencias, medidas o condiciones medioambientales impuestas para la ejecución de un proyecto o actividad, contenidas en la resolución dictada por la autoridad competente que apruebe dicho proyecto o actividad de acuerdo a la legislación vigente sobre medio ambiente.” De lo citado se desprende que, como requisito principal para aceptar los gastos o desembolsos de dicha índole, es que se encuentren exigidos por medio de una resolución emitida por la autoridad medioambiental, la cual tiene como objeto hacer cumplir lo dictado por la Ley

19.300, y bien que se realiza en el ejercicio en análisis, ya que la Minera M&W realiza la construcción del puente bajo las exigencias de la RCA N°1529, por lo cual el análisis que se debe dar al desembolso en comento por un total en el año de M\$ 1.000 es de gasto aceptado y no necesita ningún ajuste en la determinación del resultado tributario, dado que se encuentra descontado como gasto en el resultado financiero de M\$ 10.000.

Es menester hacer mención del tratamiento tributario antes de la publicación de la Ley N°21.210, la cual trajo consigo el inciso primero del numeral 13 contenido en el artículo 31 de la LIR. La Administración Tributaria entregaba el tratamiento de aceptado a estos gastos o desembolsos, de la misma manera que la Ley N°21.210. A modo de ejemplo, podemos citar la interpretación que realiza el Oficio N°888 del año 2017, el cual concluía que los gastos exigidos por RCA son de carácter obligatorios e inevitables y van de la mano con la generación de renta de un proyecto.

W&M realizará asfaltamiento del camino alternativo de la comuna de Salamanca, desembolsos asociados a una RCA. La calificación tributaria depende del periodo; el análisis a continuación:

-Hasta 31.12.2013, se consideraban gasto rechazado afecto a la tributación de IU del artículo 21 de la LIR ya que, según interpretaciones de la Administración tributaria, no eran obligatorios.

-Entre el año 2014 al 2016, los gastos o desembolsos asociados a una RCA fueron regulados como aceptado por la Ley 20.727, cumpliendo con los siguientes requisitos, que para efectos de este ejercicio se encuentran en cumplimiento.

- Se encuentra contenido en RCA N° 1529

- Realizado por medio de la autoridad pública - organizaciones comunitarias, en el ejercicio práctico se realiza por medio del Ministerio de Obras Públicas.

- No se realizaron en beneficio o por medio de relacionados.

- Y, finalmente, no superan el monto menos entre el 2% de la RLI, 1,6 por mil del CPT o el 5% de la inversión.

- Entre los años 2017 y 2019, por medio de la Ley 20.780, se elimina la aceptación otorgada por la Ley N° 20.727 para este tipo de gastos o desembolsos, por lo cual volvemos al tratamiento inicial que queda en manos de la interpretación del legislador, lo cual bajo este supuesto se entendió que no cumple con los requisitos generales del artículo N°31

- Desde el año 2020 en adelante, se considera gasto aceptado ya que cumple los requisitos establecidos en el inciso N°2 letra a) del numeral 13 artículo 31.

- Se encuentra contenido en RCA N° 1529.

- Se lleva a cabo por medio de contrato o convenio con un órgano de la administración del Estado, en este caso el Ministerio de Obras Públicas.

- No se realizaron en beneficio o por medio de relacionados.

- Y, finalmente, no superan el monto mayor entre el 2% de la RLI, 1,6 por mil del CPT o el 5% de la inversión.

Y por último se encuentran los desembolsos que realizó Minera W&M por concepto de RSE los cuales, para efectos del presente ejercicio, califican como gasto rechazado afecto al IU del artículo N°21 de la LIR en todos los periodos anteriores al año 2020 ya que no existía normativa asociada, considerándose de esta manera como no obligatorios y no necesarios para producir la renta, requisitos fundamentales en aquellos años. Mientras que desde el año 2020 en adelante, bajo la legislación de la Ley 21.210, se encuentran aceptados ya que cumplen con los requisitos establecidos en el artículo 31 N° 13 inciso N°2 de la LIR:

- Parque Fluvial realizado en beneficio de la comunidad de Salamanca.
- El mencionado parque es un beneficio de carácter permanente.
- Se realizó por medio de un órgano de la administración del Estado, en este caso el Ministerio de Obras Públicas.
- Se especifica que no hay relacionados involucrados.
- Y finalmente, no superan el monto mayor entre el 2% de la RLI, 1,6 por mil del CPT o el 5% de la inversión.

## CONCLUSION

La Ley 21.210, denominada Ley que moderniza la legislación tributaria, introdujo diversas modificaciones, entre las cuales se encuentran las modificaciones realizadas al artículo 31 de la LIR y, específicamente, la incorporación del nuevo N°13 del artículo 31 de la LIR, tema que fue el desarrollo de esta tesis: contenidos, asociados a los gastos de naturaleza medioambiental y RSE. En el desarrollo de esta tesis se ha examinado la normativa asociada a estos gastos, tanto la existente antes de la publicación de la Ley 21.210 como la que contiene dicha Ley; a su vez se revisaron datos cuantitativos en la recaudación que podían tender a ser representativos en los impuestos determinados sobre dichos desembolsos. Esto último tenía como fin el poder determinar el posible impacto en arcas fiscales por la no o menor recaudación del IU con tasa del 40% del artículo 21 inciso 1 de la LIR, en consideración que dichos desembolsos que se afectaban con este impuesto, actualmente son un gasto aceptado en concordancia con el artículo 31 N°13 de la LIR, incorporado por la Ley 21.210.

Así las cosas, a través de esta tesis se fueron revisando objetivos tanto generales como específicos. A su vez, se determinó la hipótesis correspondiente a la necesidad de analizar los efectos cuantitativos en el impacto de la no tributación de los desembolsos por beneficios sociales con el impuesto normado en el artículo 21 de la LIR. De esto último se puede comentar que, a pesar de haber demostrado a través de un ejercicio práctico en el desarrollo de esta tesis que los montos a determinar por IU del artículo 21 inciso 1 de la LIR efectivamente con la aplicación de los cambios que trajo consigo la Ley 21.210 ya no se recaudarían, es difícil

encontrarse en la realidad con una situación donde la base imponible de dicho impuesto sea pura de gastos asociados a RCA o desembolsos asociados a RSE, y de esta manera poder realizar un análisis. A través de la presente tesis se intentó poder obtener información lo más depurada posible, para lo cual se solicitó a la TGR la información sobre la recaudación de los años comerciales 2014 a 2019 de las grandes mineras en Chile, escogiendo este rubro en consideración de que son contribuyentes que el Servicio de Impuestos Internos ha calificado como contribuyentes clave, esto es que tienen un buen cumplimiento tributario y este mismo es significativo para la nación, además de ser una de las principales industrias que realizan gastos o desembolsos relacionados RSE a causa del impacto de su giro. Estos datos fueron analizados, concluyendo que a pesar de existir un incremento en la recaudación de un 165% desde el año comercial 2014 a 2019 en el IU del artículo 21 inciso 1 de la LIR, las bases imponibles de este IU no necesariamente se componen solo de RSE, sino que por ejemplo podrían contener gastos no documentados, desembolsos no necesarios, entre otros. Si bien es cierto que la norma genera una certeza jurídica en gastos que antes el contribuyente debía evaluar de forma criteriosa para determinar si cumplían con las características para ser un gasto aceptado, no se puede determinar a la fecha de esta tesis si existirá realmente un impacto en la recaudación fiscal. Para esto sería necesario tener en detalle los conceptos que componen las bases imponibles, y tal como se ha indicado a través de esta tesis, con inteligencia artificial poder realizar análisis de estos datos, lo cual sería beneficioso desde el punto de vista del legislador para poder realizar conclusiones sobre el nuevo numeral 13 del artículo 31 de la LIR.

Importante es indicar que, a pesar de que pudiese existir una menor o nula recaudación, situación que no se logra concluir, debemos entender que los gastos de RSE contenidos o asociados a una RCA vienen a responsabilizarse de una labor del Estado, la cual corresponde a garantizar que los seres humanos no vean afectados sus entornos, que su calidad de vida no sea mermada por los intereses de particulares y que los contribuyentes puedan convivir en un medio ambiente óptimo y de responsabilidad social permanente.

## **BIBLIOGRAFÍA**

### **Leyes**

Decreto Ley N° 824, Ley sobre impuesto a la renta.

Ley N° 21.210, Moderniza la legislación tributaria.

Ley N° 19.300, Bases generales del medio ambiente.

Ley N° 20.727, Modificaciones a la legislación tributaria en materia de facturas electrónica y dispone de otras medidas que indica.

Ley N° 20.780, Reforma tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario.

Ley N° 18.575, Ley orgánica constitucional de bases generales de la administración del Estado.

Ley N° 19.885, Incentiva y norma el buen uso de donaciones que dan origen a beneficios tributarios y los extiende a otros fines sociales y públicos.

Ley 20.405, Del instituto nacional de derechos humanos.

### **Jurisprudencia Administrativa**

Oficio N° 1.381 del año 2015, Servicio de Impuesto Internos.

Oficio N° 888 del año 2017, Servicio de Impuesto Internos.

Oficio N° 1373 del año 2019, Servicio de Impuesto Internos.

Oficio N° 336 del año 2019, Servicio de Impuesto Internos.

Circular N°53 del año 2020, Servicio de Impuesto Internos.