



**GASTOS DEL ARTÍCULO 31 N°13 DE LA LEY SOBRE IMPUESTO A LA
RENTA**

**PARTE I: “INTERPRETACIÓN DE LAS CONDICIONES Y REQUISITOS DEL
ARTÍCULO 31 N°13 DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA”**

TESIS PARA OPTAR AL TÍTULO DE MAGÍSTER EN TRIBUTACIÓN

Alumnos: Waleska Camila Delgado Delgado

Profesora Guía: Aída Gana Galarce

Santiago, abril 2021

Tabla de contenido

1. INTRODUCCIÓN	8
1.1 Planteamiento del problema	9
1.2. Objetivo general	19
1.3. Objetivos específicos	19
1.4. Hipótesis	20
1.5. Metodología	20
2.- MARCO TEÓRICO	20
2.1. Concepto de la Resolución Ambiental	21
2.2. Concepto gastos o desembolsos asociados a una Resolución Ambiental.	24
2.3. Concepto gastos de Responsabilidad Social Empresarial	29
3.- Desarrollo	44
3.1- Gastos o desembolsos contenidos en una Resolución Ambiental.....	44
3.2- Gastos o desembolsos asociados a una Resolución Ambiental.....	46
3.3- Gastos o desembolsos por Responsabilidad Social Empresarial de carácter permanente. ..	51
3.4- Ejercicio práctico	55
Exposición del ejercicio:	55
Desarrollo del ejercicio:.....	57
CONCLUSIÓN	62
BIBLIOGRAFÍA	64

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 aborda el nuevo numeral 13 del artículo 31 de la LIR, el cual fue incorporado por la Ley 21.210, publicada en febrero del año 2020. Dicho numeral se divide en tres cuerpos: inciso N°1, inciso N°2 letra a), inciso N°2 letra b), denominados de la siguiente manera respectivamente, gastos o desembolsos contenidos en una RCA; gastos o desembolsos asociados a una RCA y gastos o desembolsos por RSE de carácter permanente.

El principal objeto que se desarrolló fue concretar un análisis normativo de los requisitos para la aceptación de los gastos en comento y se examinó si esta nueva norma se considera como permisiva o restrictiva.

Así también, dado que con anterioridad a la publicación en comento no existía una regulación normada y únicamente el tratamiento tributario estaba dado por interpretaciones de la Administración Tributaria, es que en el presente trabajo se desarrolla un análisis comparativo a través de los años, analizando si el nuevo numeral vino a establecer certeza jurídica.

En el cuerpo de esta tesis se ha demostrado que respecto del inciso N°1 referente a gastos contenidos en una RCA se confirma la hipótesis presentada, ya que la nueva normativa vino a tipificar el tratamiento tributario ya establecido en la jurisprudencia administrativa, la cual corresponde a la aceptación de los gastos, siempre que se encuentren contenidos en una RCA.

Respecto al inciso N°2, tanto por los gastos relacionados a una RCA y gastos por RSE, previo a la publicación de la Ley 21.210, carecían de una definición clara de su tratamiento tributario, y si bien es cierto que el nuevo numeral 13 vino a otorgar

esta certeza jurídica, también generó condiciones restrictivas pues exige requisitos obligatorios para la aceptación de los gastos, por medio de una serie de condiciones que no son fáciles de cumplir en la práctica o podrían caer en trámites excesivos. Por último, y no por ello menos importante, se concluye la necesidad de hacer un llamado al legislador, con el objeto de mostrar que este tipo de desembolsos van más allá de gastos ligados a proyectos económicos, pues tienen impacto directo con las comunidades y el medioambiente, ligado a los derechos humanos de cada persona, ya que los gastos contenidos o relacionados con RCA y RSE son una forma de retribuir el impacto que las empresas generan en las comunidades aledañas. A su vez, el mundo en la actualidad se encuentra en un trabajo constante de concientizar que el medioambiente debe ser respetado y retribuido, a pesar de no encontrarse reconocido legalmente y es de entender que al encontrarse el nuevo numeral 13 condicionado a requisitos arduos, finalmente termina siendo poco atractivo para las empresas realizar inversión ambiental o en beneficio de la comunidad.

Executive Summary

This thesis addresses the new numeral 13 of article 31 of the LIR, which was incorporated by Law 21,210 and published in February 2020. The numeral mentioned is divided into three parts: subsection No. 1, subsection No. 2 (a), subsection N ° 2 (b), denominated as follows respectively, expenses or disbursements contained in RCA; expenses or disbursements associated with RCA and expenses or disbursements related to RSE of a permanent nature.

The main objective that was developed, it was to specify a normative analysis of the requirements for the acceptance of the expenses commented and it was examined whether this new norm is considered permissive or restrictive.

Moreover, given that prior to the publication commented there was no regulated regulation and only the tax treatment was given by interpretations of the Tax Administration, in this investigation a comparative analysis is developed studying the years, analysing whether the new numeral came to establish legal certainty.

In this thesis, it has been shown that respect to subsection No. 1 regarding expenses contained in RCA, the hypothesis presented is confirmed, since the new regulations came to typify the tax treatment already established by the administrative jurisprudence, which corresponds to the acceptance of expenses, provided they are always contained in RCA.

Regarding subsection No. 2, both expenses related to RCA and expenses for RSE, before the publication of Law 21,210, they lacked a clear definition of their tax treatment and although it is true that the new numeral 13 came to grant this legal

certainty, it also created restrictive conditions as it requires mandatory requirements for the acceptance of expenses, through a series of conditions that are not easy to fulfil in practice or could fall into excessive procedures.

Finally, is concluded that to make a call to the legislator is needed, to show that this type of disbursement goes beyond expenses related to economic projects, since they have a direct impact on the communities and the environment and also related to the human rights of each person, since the expenses contained or related to RCA and RSE are a way of rewarding the impact that companies make in the nearby communities. Additionally, the world is constantly trying to conscientize people that the environment must be respected and rewarded, despite not being legally recognized, and it is to be understood that when the new numeral 13 is found conditioned by arduous requirements, it finally ends up being unappealing for companies to invest in it with the purpose to benefit the community.

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. De la misma manera se analizará el espíritu del legislador en la tipificación del tratamiento de estos desembolsos. ¿Es una restricción para el contribuyente? Importante comentar que en la segunda parte de esta tesis se abordará el posible impacto en arcas fiscales por la falta de 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.”

Así las cosas, en el desarrollo de la presente tesis se abordarán las siguientes problemáticas - analizadas en detalle - por cada inciso incorporado en la norma a través del N°13 del artículo 31 de la LIR:

Como bien se menciona en el punto I., la Ley N° 21.210 incorporó al artículo 31 de la LIR el nuevo numeral 13 inciso N°1, que señala textualmente: “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 éstos 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 19.300¹.

De la misma manera, 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. A modo de ejemplo, podemos citar la interpretación que realiza el Oficio N° 888 del año 2017, el cual concluía idénticamente lo siguiente: “En el caso particular de desembolsos incurridos con ocasión de proyectos o actividades que por mandato de la Ley N° 19.300, de 1994, sobre Bases Generales del Medio Ambiente, requieren ser sometidos al Sistema de Evaluación de Impacto Ambiental,

¹ Ley 19.300 “Esta ley tiene por objeto darle un contenido concreto y un desarrollo jurídico adecuado a la garantía constitucional que asegura a todas las personas el derecho a vivir en un medio ambiente libre de contaminación.”

se debe establecer si ellos han incidido en la aprobación del proyecto o actividad por la autoridad ambiental respectiva. Así, aquellos desembolsos incurridos con ocasión de proyectos o actividades cuya ejecución depende de su previa evaluación de impacto ambiental, y que obedezcan a condiciones o exigencias para la ejecución del proyecto o actividad expresadas en la misma RCA que aprueba el proyecto o actividad, o bien vinculados directamente con medidas de mitigación, compensación y reparación también comprendidas en la propia RCA, son obligatorios e inevitables para el contribuyente, puesto que la aprobación del proyecto o actividad está condicionada a ellos, y consecuentemente, la posterior generación de la renta afecta a IDPC por el proyecto o actividad aprobado.”

La problemática ligada a los descritos puntos es ¿cuál fue la intención del legislador? Posiblemente la introducción a la LIR del inciso primero del numeral 13 del artículo 31 vino concretamente a confirmar el tratamiento tributario que recibían estos gastos o desembolsos por medio de interpretaciones entregadas por la Administración Tributaria, entendiéndose como obligatorios al estar contenidos en una RCA.

En cuanto al inciso segundo letra a) del numeral 13 artículo 31, se indica fielmente que respecto 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.” Es decir, lo anterior se refiere a aquellos gastos o desembolsos que son adicionales, ya que van más allá de las medidas exigidas o condiciones impuestas por la

legislación en materia ambiental, por lo que la presente tesis abordará la problemática de analizar y comparar los diversos tratamientos tributarios que han sostenido dichos gastos o desembolsos a través de interpretaciones y fiscalizaciones de la Administración Tributaria en los distintos periodos. Es así como podemos mencionar el Oficio N° 888 del año 2017, el cual viene a ratificar que, a través del tiempo, el tratamiento ha sido diverso, mencionando que:

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 es posible referirse 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,² por lo cual, 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.

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,

² Oficio N° 1373 del año 2019-Oficio N° 336 del año 2019

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, se señala 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 tributaria³:

- 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 del 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 comento estaba en vigencia a contar del 1° de enero de 2017, conforme al 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.

³ Oficio N° 1.381 del año 2015

Dadas las modificaciones que incorporó la Ley 20.780, y así lo interpreta el Oficio 888 de 2017⁴ 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. Versus lo que actualmente ha tipificado el inciso segundo letra a) del N° 13, del artículo en análisis, el cual establece los siguientes requisitos para considerar estos desembolsos como aceptados:

- Los gastos o desembolsos deben ser 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.
- Deben constar en 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 o de personas o entidades relacionadas.
- Los pagos o desembolsos no deben exceder 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

⁴ 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."

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.

Los requisitos detallados anteriormente vienen a entregarnos las siguientes problemáticas por examinar: ¿El legislador vino a entregar certeza jurídica respecto al tratamiento tributario? ¿El espíritu de la modernización es establecer amplitud o barreras a los mencionados gastos o desembolsos?

De manera similar, la Ley N° 21.210 incorporó en la LIR el numeral 13 inciso segundo letra b) del artículo 31, que entrega los parámetros de aceptación de “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.” La modificación analizada vino a concebir el hecho de que las sociedades incurrieran en compromisos de carácter de RSE que no necesariamente se encuentran incluidos en proyectos medioambientales, por lo cual se escapaban de las exigencias de una resolución emitida por la autoridad medioambiental, los que debían ser aceptados según norma tributaria ya que son obligatorios al entenderse que son pactos con las comunidades. Para la aceptación de dichos gastos o desembolsos, se normó una serie de requisitos que se pueden visualizar en la propia LIR y en la Circular N°53 del año 2020. A continuación, se resumen de la siguiente manera:

- Efectuados en beneficio de la comunidad.
- Ser de carácter permanente.

- Deben constar en 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 o de personas o entidades relacionadas.
- Los pagos o desembolsos no deben exceder 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.

Con los requisitos que trajo consigo la Ley N° 21.210, nacen las siguientes problemáticas por revisar:

La correlación del mencionado inciso segundo letra b) del numeral 13 comprendido en el artículo 31 y las modificaciones relevantes que tuvo por medio de la misma Ley N° 21.210 y el concepto de necesidad del gasto, el cual establece textualmente que “la renta líquida de las personas referidas en el artículo anterior se determinará deduciendo de la renta bruta todos los gastos necesarios para producirla, entendiendo 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(...)”. En el mismo orden de ideas, no podemos ignorar la posibilidad que trae esta amplitud del concepto como gasto aceptado, pues podríamos interpretar, a nuestro juicio, que un aporte a la comunidad es de carácter necesario ya que se encuentran asociados directamente al interés y mantención del giro. Es ineludible para algunas sociedades hacerse responsables socialmente de las

comunidades que se encuentran cercanas y relacionadas a la explotación de su giro, no obstante este último análisis, tenemos los requisitos introducidos por medio del inciso segundo letra b) para aceptar como gasto los aportes entregados en beneficio de comunidades. De esta manera, es menester evaluar el espíritu del numeral incorporado, buscando respuesta a las siguientes problemáticas:

El artículo 31 N° 13 inciso segundo letra b) de la LIR ¿vino a limitar las condiciones normadas en el artículo N° 31 inciso primero en cuanto a necesidad del gasto debido a los requisitos y condiciones para considerarlos como aceptados?

Por otra parte, es importante hacer referencia a la paráfrasis indicada en el artículo en comento inciso segundo “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.”

Al parecer, el legislador - si bien detalla ejemplos e incluye como aceptada la inversión que una empresa realice en favor de la comunidad-, no se hace cargo del escenario que se presentará posteriormente al concretar dicha inversión, pudiendo darse el caso en que la comunidad no cuente con los recursos necesarios para hacer las necesarias mantenciones de dicha inversión. Dado que no se encuentra realizado el alcance por el legislador, se podría interpretar que las mantenciones a las obras, proyectos y a los aportes de similar naturaleza, se entienden incluidos en la característica de “beneficio de carácter permanente”, requisito que establece la norma para que los gastos o desembolsos sean aceptados, por lo cual se entiende que todo tipo de mantención realizada por la empresa sería gasto aceptado mientras

cumpla con los demás requisitos establecidos en el numeral y correspondería en favor de la comunidad.

1.2. Objetivo general

El objetivo principal de la parte N°1 de esta Tesis corresponde al análisis normativo del nuevo numeral 13 dentro del artículo 31 de la LIR, y al examen del impacto de la norma respecto a calificarla como permisiva o restrictiva, en relación con los desembolsos tratados en dicho numeral.

1.3. Objetivos específicos

- Definición de los conceptos tratados en el nuevo numeral respecto a los requisitos necesarios para calificar un gasto o desembolso como aceptado, según el número 13 del artículo 31 en análisis.
- Definición respecto si el numeral 13 incorporado al artículo 31 de la LIR, corresponde a una norma permisiva o restrictiva respecto a los desembolsos indicados en dicho numeral.
- 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?

1.4. Hipótesis

- Necesidad de establecer si la nueva normativa vino a tipificar el tratamiento tributario ya establecido en la jurisprudencia administrativa.
- Necesidad de determinar la inspiración del nuevo numeral, en cuanto a si ha sido una limitación al nuevo concepto sobre necesidad del gasto.
- Necesidad de definición de conceptos tratados en la norma respecto a requisitos para que el gasto sea aceptado, generando así una mayor certeza jurídica y evitar la interpretación errada.

1.5. Metodología

Método Cuantitativo/Deductivo y Método Dogmático

Para demostrar la hipótesis se utilizará el Método Dogmático, a través del cual se analizará la normativa y se complementará para hacerla más inteligible, realizando definiciones respecto a lo restrictivo y permisivo de la norma así como también de sus definiciones fundamentales para la aceptación del gasto.

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.
- 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, la cual indica que como mínimo esta 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 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 en 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° 21.210⁵: “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.”

⁵ Circular N°53 de 2010, Servicio de Impuestos Internos

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 mención 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 incurra⁶, por lo cual, implícitamente, no daba la posibilidad de considerarse gasto aceptado aquellas erogaciones o desembolsos que no estuvieran contenidos como obligatorios en una RCA o que no cumplieran a cabalidad con los requisitos del artículo 31 de LIR.

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

⁶ Oficio N° 1373 del año 2019-Oficio N° 336 del año 2019

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 tributaria⁷:

- 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 del 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 comento 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.

⁷ Oficio N° 1.381 del año 2015

Dado las modificaciones que incorporó la Ley 20.780 se entiende, y así lo interpreta el Oficio 888 de 2017⁸, 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 aceptado, 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. Respecto al concepto en análisis, crea el nuevo N°13 del artículo 31 de la LIR y, dentro de este, 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 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.

⁸ 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.

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 sólo depende de la empresa, y se refiere a actividades que se considera rebasan el mero cumplimiento de la legislación”.⁹

Por otra parte, 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, Chile es uno de los países que compone dicha organización, por lo que debe regirse 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:

⁹ <https://libguides.ilo.org/corporate-social-responsibility-es>

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 especializados 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 que son los gastos de RSE, los cuales vienen a incentivar la conciencia empresarial con su entorno tanto interno (dentro de sus empresas), como el de la comunidad en general.

Desde marzo del 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, las que se desarrollan en base al “Reporte sobre Gasto Tributario”, emitido por estas dos organizaciones hacia el Ministerio de Hacienda.

En enero del 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 detalle, 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 deja 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 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 como principios inherentes a las personas la libertad, la justicia y la paz en el mundo, los que 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, ésta 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 del 2009. EL INDH es una corporación autónoma de derecho público, por lo que no se encuentra bajo la autoridad del poder Ejecutivo, Legislativo y/o 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, e intelectual, y de su convivencia con un entorno seguro. Es así, y tal como hemos 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 está contribuyendo al progreso económico, social y medioambiental con vistas a lograr un desarrollo sostenible, lo cual, a juicio propio, es un avance digno de celebrar. Pero sin duda falta mucho, estamos iniciando un proceso de concientizar que el respeto al medioambiente es un derecho de la humanidad, pero para poder dar paso firme y agigantado es necesario 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 cláusulas:

“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 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, queremos 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 no podemos dejar de mencionar el cuidado con el que se deben fiscalizar los gastos o desembolsos relacionados con RSE, dado a la posibilidad de que una persona o sociedad quiera, de mala manera, utilizar el concepto de RSE para obtener los beneficios tributarios que no correspondieren. Lo anterior, además de faltar el respeto a la LIR, estaría pasando a llevar los derechos humanos, derechos de 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%, impuesto 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 RSE 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:

13°.- 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 8° 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 analizar y, a modo de conclusión respecto al tema del reconocimiento de los gastos generados por RSE, la suma importancia de entender que 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 ciertos requisitos que se describieron anteriormente, por lo que queda la siguiente interrogante: ¿la Ley N° 21.210 vino realmente a reconocer los gastos de Responsabilidad Social Empresarial como necesarios? La pregunta 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 que se hará mención al significado que entrega la Asociación de Academias de la Lengua Española para el 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 que se tomará el establecido por la Asociación de Academias de la Lengua Española, que lo define como: "Sin limitación de tiempo."

Por lo anterior, 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, es necesario entender que deben 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: "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 8° 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.¹⁰

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

¹⁰ 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”

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 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, y con respecto a ello se puede mencionar a modo de ejemplo la Ley 19.885, 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 misma la Ley define como beneficiarias.¹¹ Enlazando lo comentado con la condición del presente punto 5, es la similitud que expresa el artículo 31 N° 7 como requisito para aceptar una donación.¹²

¹¹ 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.

¹² 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%o del capital propio de la

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 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

Con la finalidad de dar respuesta al objetivo principal de la primera parte de esta tesis, correspondiente al análisis normativo del nuevo numeral 13 del artículo 31 de la LIR y al examen del impacto de la norma respecto a calificarla como permisiva o restrictiva, en relación con los desembolsos tratados en dicho numeral, a continuación, procedemos a desarrollar los impactos que trajo consigo el nuevo numeral 13 del artículo 31 de la LIR.

3.1- Gastos o desembolsos contenidos en una Resolución Ambiental.

Se iniciará el desarrollo recordando lo que indica el inciso N°1 del número 13 del artículo 31, el cual expresa 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

empresa al término del correspondiente ejercicio. Esta disposición no será aplicada a las empresas afectas a la ley N° 16.624.

autoridad competente que apruebe dicho proyecto o actividad de acuerdo a la legislación vigente sobre medio ambiente.”

Dando cumplimiento a los objetivos específicos relacionados a este punto:

-Definir los conceptos tratados en el nuevo numeral respecto a los requisitos necesarios para calificar un gasto o desembolso como aceptado.

-Precisar si la Ley N°21.210 respecto a la jurisprudencia administrativa que analizaba estos gastos o desembolsos, previo a la incorporación del numeral 13 del artículo 31 de la LIR, vino a otorgar certeza jurídica respecto de la interpretación sustentada en la jurisprudencia administrativa.

Se ha realizado análisis exhaustivo a los requisitos necesarios para aceptar un gasto, realizando comparativo con la normativa existente previamente, pasando a concluir lo siguiente:

Como se ha mencionado la Ley N° 21.210 incorporó al artículo 31 de la LIR el nuevo numeral 13 inciso N°1, que señala que los gastos o desembolsos de esta índole son aceptados para la sociedad que los incurre, siempre 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 19.300¹³. Importante es hacer presente que de la misma manera, antes de la regularización que trajo consigo la Ley N°21.210 por medio del nuevo numeral 13 contenido en el artículo 31 de la LIR, la administración tributaria entregaba el tratamiento de aceptados a estos gasto o desembolsos. Para ello se puede hacer referencia a la interpretación

¹³ Ley 19.300 “Esta ley tiene por objeto darle un contenido concreto y un desarrollo jurídico adecuado a la garantía constitucional que asegura a todas las personas el derecho a vivir en un medio ambiente libre de contaminación.”

realizada en el Oficio N°888 del año 2017 el cual concluía que en el caso particular de los gastos o desembolsos exigidos en una RCA, éstos se consideran obligatorios e inevitables ya que son necesarios para la aprobación del proyecto o actividad condicionada a ellos, y con ello de la mano con la generación de renta.

Por tanto, después de toda la información recopilada en el Marco Teórico detallado en el punto 2, en el cual se definieron los conceptos tipificados en este inciso, se confirma la hipótesis que establece que la nueva normativa llegó para otorgar certeza jurídica, tipificando el tratamiento tributario ya establecido en la jurisprudencia administrativa, así pudiendo asentar que mientras estos gastos o desembolsos se encuentren exigidos en una RCA, son aceptados antes y después de la Ley N°21.210.

3.2- Gastos o desembolsos asociados a una Resolución Ambiental.

En cuanto al Inciso N°2 letra a), el cual expresa fielmente 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 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 comenzará el desarrollo recordando los objetivos específicos que sustentan esta tesis para este inciso, los cuales son:

-Definir los conceptos tratados en el nuevo numeral respecto a los requisitos necesarios para calificar un gasto o desembolso como aceptado, según el número 13 del artículo 31 en análisis.

-Definir respecto si el numeral 13 incorporado corresponde a una norma permisiva o restrictiva respecto a los desembolsos en análisis.

-Y finalmente, concretar 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, para así poder responder la siguiente interrogante: ¿la norma vino a otorgar certeza jurídica respecto de la interpretación sustentada en la jurisprudencia administrativa?

Este inciso se refiere a aquellos gastos o desembolsos que son adicionales, ya que van más allá de las medidas o condiciones impuestas por la legislación en materia ambiental, es decir asociados a una RCA, pero no necesariamente exigidos por ésta. Dado que anteriormente no se encontraba legislado en todos los periodos, resulta muy atractivo hacer un recorrido a través de los años, comparando los diversos tratamientos tributarios otorgados. A continuación, se presenta la información resumida en un cuadro comparativo, para lo cual se hará referencia a lo expresado en el Marco Teórico del punto 2 de esta tesis.

Tabla 2: Resumen normativo de los gastos o desembolsos asociados a una Resolución Ambiental.

Hasta 31.12.2013	2014 al 2016	2017 al 2019	2020 a la fecha
<p>Gasto rechazado</p> <ul style="list-style-type: none"> • Por medio de interpretaciones del SII, se califican gastos no obligatorios. 	<p>Gasto aceptado</p> <ul style="list-style-type: none"> • Ley 20.727, establece requisitos para aceptación: • Deben encontrarse contenidos en compromisos, proyectos con RCA • Realizado por medio autoridad Pública- Organizaciones comunitarias • No contengan beneficio a relacionados • Tope aporte, cantidad menor de: <ul style="list-style-type: none"> a) 2% RLI b) 1,6 por mil del CPT c) 5% de la inversión 	<p>Gasto rechazado</p> <ul style="list-style-type: none"> • Ley 20.780, eliminó la incorporación de aceptación. • Oficio 888 de 2017, ratifica que para ser aceptado deben cumplir requisitos generales. • Verificar requisitos generales artículo 31 LIR 	<p>Gasto aceptado</p> <ul style="list-style-type: none"> • Ley 21.210, establece requisitos para aceptación: • Deben encontrarse contenidos en compromisos, proyectos con RCA • Realizado por medio de contrato o convenio con un órgano de la administración del Estado • No contengan beneficio a relacionados • Tope aporte, cantidad mayor de: <ul style="list-style-type: none"> a) 2% RLI b) 1,6 por mil del CPT c) 5% de la inversión

Fuente: Elaboración propia

Como se puede apreciar, tanto en el planteamiento del problema punto 1.1 y en el Marco Teórico punto 2.2, los requisitos para la aceptación del gasto que trae consigo el nuevo numeral 13 del artículo 31 LIR son considerables y algunos puntos son difíciles de cumplir en la práctica por parte de las sociedades chilenas. Al realizar el siguiente análisis punto a punto, es muy razonable exigir que se encuentren contenidos en proyectos con RCA y también se considera aceptable requerir que

no deben ser realizados por medio de relacionados, lo cual es coherente para asegurar que el beneficio sea totalmente íntegro y directo a las comunidades, pero bajo un juicio común entendemos que no es necesario que sea menester que los gastos o desembolsos deben constar en un contrato o convenio suscrito con un órgano de la administración del Estado, dado que ya se establece la exigencia que no sea mediante relacionado; con ello se descarta todo tipo de riesgo de no llegar el beneficio a la comunidad respectiva. Además, es importante comentar que en la práctica no siempre es factible encontrar proyectos con órganos de la administración del Estado disponibles específicamente para la comunidad que se encuentren contenidas en los proyectos RCA y que sean de interés de la sociedad. En cuanto a los topes que establece esta nueva normativa, los cuales hemos detallado en la Tabla 2: Resumen normativo de los gastos o desembolsos asociados a una Resolución Ambiental, parecieran ser una oportunidad para aquellas sociedades que tienen pérdida tributaria e igualmente quieren realizar aportes. Recordemos que una de las principales industrias que incurren en estos gastos es la minería, quienes atendiendo a su giro en los primeros años de su vida siempre soportan pérdidas, por lo cual tienen la oportunidad de utilizar el tope del 5% de la inversión en caso de mantener pérdida tributaria. No menos importante es destacar que la Ley 21.210 modificó el tope que exigía la Ley 20.727, ley vigente para este tipo de gasto entre los años 2014 y 2016 ya que, si bien son los mismos conceptos, la Ley anterior hacía referencia al monto menor entre el 2% de RLI, 1,6 por mil de CPT y el 5% de la inversión, mientras que la Ley 21.210 se refiere como tope de gasto aceptado el monto mayor de dichos tres conceptos.

Así también se deja expresado que es de considerar que esta nueva norma nace como un artículo restrictivo ya que, con la serie de requisitos que establece, vino a dificultar la oportunidad para que estos gastos sean aceptados, sin desmerecer que el haber otorgado un tratamiento tributario a estos desembolsos concedió certeza jurídica respecto a las variadas interpretaciones y regulaciones de años anteriores. Es importante indicar que sería de gran utilidad que el legislador realizara una nueva evaluación de los requisitos que condicionan la utilización de estos desembolsos, en referencia a que, así como otorgan certeza jurídica, también terminan siendo una barrera, generando poco atractivo en la realización de éstos ya que con las modificaciones relevantes que tuvo por medio de la misma Ley N° 21.210 el concepto de necesidad del gasto, el cual establece textualmente que “la renta líquida de las personas referidas en el artículo anterior se determinará deduciendo de la renta bruta todos los gastos necesarios para producirla, entendiendo 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(...)”, queda la incertidumbre con respecto a la posibilidad que trae esta amplitud del concepto como gasto aceptado, pues se puede entender que un aporte asociado y no necesariamente obligado por una RCA es de carácter necesario ya que se encuentran asociados directamente al interés y mantención del giro de una sociedad. Es inevitable que las sociedades se hagan responsable socialmente con el medioambiente y las comunidades que se encuentran aledañas y relacionadas a la explotación de su giro, no obstante, la Ley 21.210 trae los requisitos ya mencionados en un artículo particular para este tipo de gastos o desembolsos.

3.3- Gastos o desembolsos por Responsabilidad Social Empresarial de carácter permanente.

Por último y, no por ello menos importante, nos encontramos con el análisis del Inciso N°2 letra b) el cual indica lo siguiente: “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.”

Al igual que en los puntos anteriores, se iniciará el desarrollo de este inciso resonando los objetivos específicos:

- Definir los conceptos tratados en el nuevo numeral respecto a los requisitos necesarios para calificar un gasto o desembolso como aceptado, según el número 13 del artículo 31 en análisis.

- Definir respecto si el numeral 13 incorporado corresponde a una norma permisiva o restrictiva respecto a los desembolsos en análisis.

- Y finalmente, concretar 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, para así poder responder la siguiente interrogante: ¿la norma vino a otorgar certeza jurídica respecto de la interpretación sustentada en la jurisprudencia administrativa?

Misma situación descrita en el punto 3.2 anterior, tanto en el planteamiento del problema punto 1.1 y en el Marco Teórico punto 2.3, se exponen de forma extensa los requisitos para la aceptación de los gastos o desembolsos relacionados a RSE, que trajo consigo el nuevo numeral 13 inciso N°2 letra b) del artículo 31 LIR, que

son bastantes y algunos difíciles de efectuar en la práctica debido a la situación de las sociedades en nuestro país. A continuación, un análisis de cada requisito,

1- En beneficio de la comunidad: Se entiende como requisito muy apropiado, dado que es lo que se debe asegurar.

2.- Ser de carácter permanente: Si bien la normativa da una interpretación de este concepto con la que podemos entender que se trata de beneficios sin limitación de tiempo, se abre una interrogante: ¿qué ocurre con las mantenciones de estos proyectos? El legislador no se hizo cargo de esta respuesta. Y con respecto a si son gasto aceptado, podemos entender - a juicio propio - que si bien en la Circular N°53 emitida durante el año 2020 se detallan ejemplos e incluye como aceptada la inversión que una empresa realice en favor de la comunidad, el documento no se hace cargo del escenario que se observará al finalizar la inversión, y en caso de que ésta requiera de mantenciones, lo más inequívoco es que la comunidad no tenga la capacidad de realizarlas, por lo cual se hace la interpretación que las mantenciones a las obras, proyectos y a los aportes de similar naturaleza, se entienden incluidos en la característica de “beneficio de carácter permanente”, considerándose como gasto aceptado siempre que cumpla con los demás requisitos establecidos. De igual manera, se hace un llamado al legislador para hacer una aclaración en este punto.

3.- Por medio de órgano de administración del estado: Esto se entiende como una barrera para realizar el desembolso o gasto y calificarlo como aceptado ya que, en la práctica, no es de fácil acceso contar siempre con el apoyo de estas instituciones, pues no siempre tienen proyectos disponibles que se ajuste a las necesidades, misma situación que se analizó en el punto 3.2.

4.- No se deben realizar por medio de relacionado: Este punto resulta muy coherente para asegurar que el beneficio sea totalmente íntegro y directo a las comunidades.

5.- Y, finalmente, establece los mismos topes detallados en el punto 3.2 para los gastos asociados a una RCA, los cuales se entienden como una oportunidad para aquellas sociedades que tienen pérdida tributaria e igualmente quieren realizar aportes recordemos que una de las principales industrias que incurren en estos gastos es la minería, quienes atendiendo a su giro en los primeros años de su vida siempre soportan pérdidas, por lo cual tienen la oportunidad de utilizar el tope del 5% del proyecto, en caso de mantener pérdida tributaria. Aquí se vuelve a destacar que la Ley 21.210 modificó el tope que exigía la Ley 20.727 ya que, si bien son los mismos conceptos, la Ley anterior hacía referencia al monto menor entre el 2% de RLI, 1,6 por mil de CPT y el 5% de la inversión, mientras que la Ley 21.210 se refiere como tope de gasto aceptado el monto mayor de dichos tres conceptos.

De similar manera que lo desarrollado en el punto 3.2, se pretende perpetuar el sentir respecto a lo que trajo como regulación el nuevo numeral, realizados los análisis correspondientes se considera una norma muy restrictiva, dado que algunos requisitos son de difícil cumplimiento en la práctica y no siempre dependen propiamente de la sociedad que incurre en el gastos o desembolso.

Se reconoce que al igual que todos los incisos del artículo 13, el inciso N°2 letra b), el nuevo numeral vino a otorgar certeza jurídica, dado que hasta antes de la publicación de la Ley 21.210 estos gastos no tenían normativa regulatoria y siempre

se consideraban como gastos no obligatorios y no necesarios, calificándolos como rechazados afectos a IU.

Como último párrafo se hace mención a la barrera que se estacionó a los gastos relacionados con RSE, ya que de no existir este nuevo numeral 13 inciso N°2 letra b), podrían ser regulados por el artículo 31 como requisito general bajo la posibilidad que trae la amplitud del concepto como gasto aceptado, pues se entendería que un aporte de carácter permanente en beneficio de una comunidad asociada a la zona de explotación de una sociedad es de carácter necesario, ya que se encuentran asociados directamente al interés y mantención del giro, y es inevitable que las sociedades se hagan responsable socialmente con el impacto que causa en las comunidades aledañas y relacionadas a la explotación de su giro, tal como se mencionó en el Marco Teórico punto 2 donde se indica que es un derecho de las personas. No obstante, la Ley 21.210 trae el inciso en mención que trata particularmente estos gastos y desembolsos con los requisitos ya mencionados, insertando una barrera y no un incentivo.

3.4- Ejercicio práctico

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 a éstas, los que se detallan a continuación, para los cuales se pide realizar el correspondiente análisis tributario:

- 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\$ 1.000.
- W&M realizará asfaltamiento del camino alternativo de la comuna de Salamanca, asociado al puente indicado en el párrafo anterior. Importante 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 mas bien es 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 del Ministerio de Obras Públicas, que es un organismo estatal. Comentar que no hay relación alguna con dicha entidad.El monto total de este proyecto asciende a M\$30.
- A causa del impacto que trajo consigo la explotación del yacimiento en Salamanca, la comunidad solicitó una reunión con la Minera W&M para exponer las externalidades negativas que actualmente impactan al entorno de la comuna, como la disminución en el 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 actual 14 A.
- Considerar también que el total del proyecto ejecutado en el año es de M\$ 40.000 y el capital propio de la compañía M\$ 8.000

Desarrollo del ejercicio:

A continuación, se muestra la determinación numérica del resultado tributario y, posteriormente, un análisis punto a punto de las determinaciones según normativa:

Tabla 3: Determinación de resultado tributario comparativo

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
Resultado Financiero	10.000	10.000	10.000	10.000
Agregados al resultado financiero:				
Puente según RCA 1529	0	0	0	0
Inversión asfalto camino	30	0	30	0
Inversión permanente Parque fluvial	70	70	70	0
Desagregados al resultado financiero:				
Inversión asfalto camino	(30)	0	(30)	0
Inversión permanente Parque fluvial	(70)	(70)	(70)	0
Base imponible IDPC 27%	10.000	10.000	10.000	10.000
IDPC 27%	2.700	2.700	2.700	2.700
Base imponible IU 40%	100	70	100	0
IU 40%	40	28	40	0
Total, de impuesto	2.740	2.728	2.740	2.700

Fuente 1: 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 la normativa que los regula o por interpretaciones de la Administración Tributaria, por lo cual se mostrará la comparación en la determinación del tratamiento tributario en los distintos periodos:

- En cuanto al primer concepto de gasto en 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 19.300¹⁴, y bien que se realiza en el ejercicio en análisis, ya que la Minera M&W lleva a cabo la construcción del puente bajo las exigencias de la RCA N°1529. Es por ello que el análisis que se debe dar al

¹⁴ Ley 19.300 “Esta ley tiene por objeto darle un contenido concreto y un desarrollo jurídico adecuado a la garantía constitucional que asegura a todas las personas el derecho a vivir en un medio ambiente libre de contaminación.”

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 al tratamiento 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, donde 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 obligatorio e inevitable 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, desembolso asociados a una RCA. La calificación tributaria depende del periodo, que se analiza 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 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 menor entre el 2% de la RLI 1,6 por mil del CPT o el 5% de la inversión.

-Entre el año 2017 al 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.

-Realizado por medio de contrato o convenio con un órgano de la administración del Estado, correspondiente al 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 nos encontramos con 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 letra b) 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 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.

CONCLUSIÓN

Como se ha revisado en todo el cuerpo de esta tesis, la Ley N°21.210, conocida como Ley que moderniza la legislación tributaria, entre diversos cambios trajo consigo la incorporación de un nuevo numeral al artículo 31 de la LIR, el cual se divide en tres: inciso N°1, inciso N°2 letra a) e inciso N°2 letra b), denominados de la siguiente manera respectivamente: gastos o desembolsos contenidos en una RCA; gastos o desembolsos asociados a una RCA y gastos o desembolsos por RSE de carácter permanente.

Con el análisis desarrollado, se concluye la importancia que tiene la introducción de una normativa tributaria a un país, generando impacto tanto en los inversores, así como en las personas, medioambiente y otros individuos del entorno. Respecto artículo 31 número 13, que da vida a esta tesis, se ha analizado en detalle las definiciones y requisitos para calificar un gasto como aceptado, concluyendo lo siguiente:

En cuanto al inciso N°1, correspondiente a los gastos o desembolsos contenidos en una RCA, la nueva normativa vino a otorgar certeza jurídica al tratamiento que ya se daba previamente por el Administración Tributaria, correspondiendo aceptarse siempre que se encuentren exigidos en una RCA. De esta manera se confirma la hipótesis presentada, ya que la nueva normativa vino a tipificar el tratamiento tributario, ya establecido en la jurisprudencia administrativa.

Siguiendo con el inciso N°2 letra a), el cual aborda los gastos o desembolsos asociados a una RCA que son adicionales, ya que van más allá de las exigidas medidas o condiciones impuestas por la legislación en materia ambiental,

anteriormente las interpretaciones en los distintos años fueron variadas ya sea por medio de una Ley o por efecto de jurisprudencia administrativa y el inciso N°2 letra b), el cual norma aquellos gastos o desembolsos por RSE de carácter permanente. Se ha demostrado en este trabajo que referente a estos dos incisos no existía una definición clara del tratamiento, por lo cual el nuevo numeral 13 vino a otorgar certeza jurídica dado que nada estaba regulado anteriormente para todos los periodos o solamente existían interpretaciones de la Administración Tributaria. Sin embargo, por medio del análisis desarrollado, se ha calificado como una norma restrictiva pues viene a colocar barreras para la aceptación de los gastos por medio de una serie de requisitos que no son fáciles de cumplir en la práctica, confirmando de la totalidad de las hipótesis.

Concluimos, además, que es necesario hacer un llamado al legislador con el objeto de mostrar que este tipo de desembolsos van más allá de gastos ligados a proyectos económicos, pues tienen impacto directo con las comunidades y medioambiente, con la finalidad de asegurar la dignidad de los seres humanos, tanto en el desarrollo económico, social y de su convivencia con un entorno seguro y agradable. De esta manera, los gastos contenidos o relacionados con RCA y RSE son una forma de retribuir el impacto de las empresas en las comunidades aledañas, concluyendo que es un derecho humano; y también se puede decir que si, bien no está reconocido legalmente, es un derecho del medioambiente a ser respetado y retribuido; mientras que el nuevo numeral 13 no incentiva dicho respeto y retribución, pudiendo calificarlo como los primeros pasos en este tema de concientización, pero al ser una norma insuficiente, queda mucho por legislar en esta materia.

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.